

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO

Bogumił Brzeziński

Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag

Agata Ćwik-Bury

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań. Refleksje na gruncie prawa podatkowego

Ireneusz Nowak

Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową oraz Ministerstwo Finansów

Anna Miernik

Odsetki naliczane w przypadku nieterminowej zapłaty niepodatkowych należności budżetowych

Bartłomiej Bieniek

Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki kapitałowej, której jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa

Adam Nita

Znaczenie należytego dokumentowania kosztów uzyskania przychodów dla kształtowania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 września 2020 r., sygn. I SA/Po 334/20

Marian Masternak

Zasada ogólnej pisemności w postępowaniu podatkowym

Monika Laskowska

Ograniczenie zakresu stosowania w Polsce autoryzowanego podejścia OECD dotyczącego przypisywania zysku do zagranicznego zakładu

Jacek Izydorczyk

Przegląd orzecznictwa w sprawach karnoskarbowych, dotyczący obowiązków podatkowych oraz innych obowiązków względem tzw. interesu finansowego państwa – za rok 2021

Bogumił Brzeziński

Carlos Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoria* y otros estudios de Derecho constitucional tributario, Aranzadi, Cizur Menor 2018, ss. 524



KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
3/2022





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK

PRAWA PODATKOWEGO

3/2022

Rada Naukowa:

dr Stefan Babiarz (Naczelny Sąd Administracyjny)
prof. Paweł Borszowski (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Bogumił Brzeziński (Uniwersytet Jagielloński)
prof. María Cruz Barreiro Carril (Universidade de Vigo)
prof. Leonard Etel (Uniwersytet w Białymstoku)
prof. Jan de Goede (Uniwersytet Łódzki;
International Bureau of Fiscal Documentation)
prof. Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ
(Uniwersytet Łódzki)
prof. Steffen Lampert (Osnabrück University)
prof. Hanna Litwińczuk (Uniwersytet Warszawski)
prof. Jerzy Małecki (Uniwersytet
im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM
(Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
prof. Wiesława Miemiec (Uniwersytet Wrocławski)
prof. Petr Mrkývka (Masaryk University)
prof. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK
(Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu)
prof. Pasquale Pistone (University of Vienna;
Università degli Studi di Salerno)
assoc. prof. JUDr. Ing. Michal Radvan
(Masaryk University)
dr Małgorzata Sęk (Uniwersytet Łódzki)
dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL
(Katolicki Uniwersytet Lubelski)
dr Piotr Stanisławiszyn (Uniwersytet Opolski)
prof. Antonio Uricchio (Università degli studi
di Bari Aldo Moro)

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – redaktor naczelny
Ireneusz Nowak – z-ca redaktora naczelnego
Monika Poradecka – redaktor językowy
(język polski)
Jarosław Neneman – redaktor statystyczny
Mateusz Jaranowski – sekretarz redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Sylwia Mosińska

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl

Redakcja
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12
tel. (42) 635 46 50; e-mail: cdisp@uni.lodz.pl

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022

ISSN 1509-877X

Printed in Poland

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.10709.22.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 13,5; ark. druk. 14,625

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. 42 635 55 77

SPIS TREŚCI

Artykuły

Bogumił Brzeziński Dyskurs prawniczy, interpretacja i argumentacja. Kilka uwag	9
Agata Ćwik-Bury Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań. Refleksje na gruncie prawa podatkowego	23
Ireneusz Nowak Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową oraz Ministerstwo Finansów	51
Anna Miernik Odsetki naliczane w przypadku nieterminowej zapłaty niepodatkowych należności budżetowych	111
Bartłomiej Bieniek Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki kapitałowej, której jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa	131
Adam Nita Znaczenie należytego dokumentowania kosztów uzyskania przychodów dla kształto- wania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 września 2020 r., sygn. I SA/Po 334/20	151
Marian Masternak Zasada ogólnej pisemności w postępowaniu podatkowym	163
Monika Laskowska Ograniczenie zakresu stosowania w Polsce autoryzowanego podejścia OECD dotyczą- cego przypisywania zysku do zagranicznego zakładu.....	179

Jacek Izydorczyk
Przegląd orzecznictwa w sprawach karnoskarbowych, dotyczący obowiązków podatkowych oraz innych obowiązków względem tzw. interesu finansowego państwa – za rok 2021 205

 Recenzje

Bogumił Brzeziński
Carlos Palao Taboada, *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, Aranzadi, Cizur Menor 2018, ss. 524 231



Bogumił Brzeziński* 

DYSKURS PRAWNICZY, INTERPRETACJA I ARGUMENTACJA. KILKA UWAG

Streszczenie. Problematyka wykładni prawa budziła i budzi duże zainteresowanie zarówno praktyki, jak i nauki prawa. Tradycyjne topiki prawnicze są nadal w powszechnym użyciu, ale w teorii prawa poszukuje się dla nich podbudowy w zasadach komunikacji powszechnej, modyfikując je pod potrzeby interpretacji tekstów normatywnych. Współcześnie najwięcej uwagi poświęca się w tym zakresie tzw. maksymom i implikaturom Paula Grice'a.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, interpretacja tekstów prawnych, standardy komunikacji, topiki prawnicze, maksymy Grice'a

1. WPROWADZENIE

Problematyka wykładni prawa budziła i budzi duże zainteresowanie zarówno praktyki, jak i nauki prawa. Nie ma w tym nic dziwnego: jeżeli bowiem traktować prawo jako zespół tekstów prawnych oraz zasad ich interpretacji, to właśnie te ostatnie przesądzają o treści normy prawnej, jaką ustala się na podstawie tekstu aktu normatywnego. Funkcjonowanie praktyki prawniczej w systemach prawa stanowionego opiera się

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

więc na dwóch filarach – tekstach aktów normatywnych oraz stosowanych zasadach ich interpretacji.

Wykładnia prawa jest przedmiotem zainteresowania zarówno ogólnej nauki o prawie (teorii prawa), jak i poszczególnych dziedzin dogmatyki prawa. Teoria prawa bada wykładnię prawa jako zjawisko społeczne oraz związki między tekstem prawnym a dyrektywami postępowania z niego wyprowadzanymi, opisuje i klasyfikuje metody wykładni prawa, formułuje zasady ich stosowania itp.

Zainteresowanie dogmatyki prawa problematyką wykładni prawa ma wydźwięk bardziej utylitarny. Jest ono motywowane przede wszystkim potrzebą istnienia w miarę sprawnych, możliwie niezawodnych mechanizmów funkcjonowania prawa, do których bez wątplenia należy także proces identyfikacji obowiązujących norm prawnych. W związku z faktem, że w naszej kulturze prawnej normy prawne zakodowane są w tekstach aktów normatywnych (z wyjątkami, jakie mają miejsce np. w wypadku umów międzynarodowych), ich odczytywanie z obowiązujących przepisów jest stałym elementem procesu stosowania prawa (wykładnia operatywna)¹.

Terminy „wykładnia prawa” oraz „interpretacja prawa” w języku dogmatyk prawnych używane są zazwyczaj zamiennie. W poszczególnych wypadkach mają one identyczny bądź podobny zakres znaczeniowy. Za każdym razem chodzi o ustalenie treści obowiązujących norm prawnych.

W opracowaniach z dziedziny teorii prawa zakres i relacje wspomnianych pojęć bywają natomiast postrzegane w rozmaity sposób. Uzasadniony wydaje się pogląd, w myśl którego pojęcie wykładni prawa ma szerszy zakres niż pojęcie interpretacji. To ostatnie odnosi się do postrzegania wytworów ludzkich przez ich odbiorców (adresatów, obserwatorów). Interpretacji podlega też tekst aktu normatywnego jako źródło prawa². Podstawową płaszczyzną interpretacji jest język aktu prawnego, ale także jego struktura, a nawet cele, jakie przyświecały jego wydaniu. Interpretacja obejmuje więc zarówno tekst, jak i kontekst, w którym tekst powstał i w którym źródło prawa funkcjonuje.

Interpretacja tekstu prawnego wymaga nie tylko – co naturalne – dostępu do tego tekstu oraz znajomości zasad budowy tekstu w danym języku (semantyki, syntaktyki i pragmatyki języka). Słusznie uważa się bowiem, że procesy kodowania i dekodowania norm prawnych w tekście prawnym

¹ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 5.

² Na ten temat szerzej R. Sarkowicz, *Interpretacja poziomywa tekstu prawnego*, Kraków 1995, s. 22 i nast.

pozostają w dosyć bliskich relacjach. Interpretacja wymaga więc także wiedzy o warunkach, w jakich tekst powstał i w jakich ma być stosowany. Poprawność rezultatów interpretacji tekstu prawnego jest więc w znacznym stopniu uwarunkowana zakresem wiedzy i umiejętności interpretera.

Wykładnia prawa jest pojęciem szerszym i obejmuje nie tylko interpretację tekstów prawnych, ale także wyprowadzanie logicznych konsekwencji z norm ustalonych w drodze interpretacji, tj. wnioskowania z norm o normach. W grę wchodzi tu rozumowania logiczne czy quasi-logiczne, takie jak rozumowania *a fortiori*, *a contrario* czy też wnioskowanie przez analogię. Tak rozumianą wykładnię określa się niekiedy mianem wykładni *sensu largo*³.

Oryginalne stanowisko w tej kwestii prezentował J. Wróblewski, wyróżniając trzy rodzaje interpretacji. Interpretacja w ujęciu najszerszym – *largissimo* – to rozumienie wszelkich przedmiotów kulturowych. Interpretacja *sensu largo* to przypisywanie znaczeń do wyrażen języka mówionego i pisanego, np. wyrażen tekstów prawnych. Interpretacja *sensu stricto* to stosowanie szczególnych środków (rozumowań) do wyjaśnienia znaczeń takich wyrażen, które nie są dostatecznie jasne w bezpośrednim rozumieniu. Podział ten nawiązuje do promowanej m.in. przez tego autora zasady interpretacji – *clara non sunt interpretanda*⁴. Interpretacja *sensu stricto*, dokonywana w procesie stosowania prawa przez instytucje mające do tego formalne kompetencje, nosi zazwyczaj nazwę wykładni operatywnej.

2. INTERPRETACJA PRAWA A DYSKURS PRAWNICZY

Interpretacja prawa podatkowego nierozzerwalnie związana jest z dyskursem prawniczym⁵. Dyskurs prawniczy rozumie się zazwyczaj jako wymianę myśli, poglądów i argumentów, mających na celu ustalenie treści obowiązującego prawa. Dyskurs ten toczy się w różnych miejscach (parlament, administracja podatkowa, środowiska nauki prawa podatkowego) i w różnych formach (konferencje naukowe, piśmiennictwo, pisma procesowe, wystąpienia na sali sądowej, narady sędziowskie etc.).

³ Zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 46.

⁴ Zob. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 112–113.

⁵ Dla porządku należy dodać, że wyrażenie „interpretacja prawa” jest skrótem myślowym – skądinąd powszechnie stosowanym – gdyż w rzeczywistości chodzi o interpretację tekstu prawnego. Prawo, rozumiane jako zespół norm prawnych, jest rezultatem interpretacji, a nie jej przedmiotem.

Dyskurs prawniczy w prawie podatkowym może być dyskursem pragmatycznym bądź abstrakcyjnym (hipotetycznym). Odpowiednio można mówić o interpretacji pragmatycznej bądź abstrakcyjnej.

Interpretacja abstrakcyjna to interpretacja urzędowo-administracyjna oraz interpretacja doktrynalna. Przejawy interpretacji urzędowo-administracyjnej mają swój instytucjonalny wyraz np. w urzędowych interpretacjach ogólnych prawa podatkowego czy też w rozmaitego rodzaju objaśnieniach przepisów prawa podatkowego. Interpretacja doktrynalna znajduje przede wszystkim wyraz w publikacjach temu poświęconych i w dokumentach o charakterze ekspertyz prawnych. Trzeba zaznaczyć, że te dokumenty nie muszą zawierać wypowiedzi o charakterze naukowym, ale analizy tam prowadzone powinny odpowiadać stanowi wiedzy o prawie podatkowym i naukowo uzasadnionych zasadach jego interpretacji.

Interpretacja pragmatyczna (operatywna) to interpretacja przyjmowana przez aktorów sporu podatkowego. Jest to chronologicznie pierwsza interpretacja procesowo-administracyjna, znajdująca wyraz w decyzjach organów podatkowych oraz w pismach przedstawianych w wypadku przeniesienia się sporu na poziom sądowy. Następnie pojawia się – zarówno w postępowaniu administracyjnym, jak i ewentualnie sądowym – interpretacja podatnika i jego reprezentantów (pełnomocnika, doradcy podatkowego). W ostatniej kolejności pojawia się interpretacja sądowa. Ma ona procesowo charakter rozstrzygający, ale pozostaje zwykle w pewnej relacji do interpretacji stron sporu, akceptując bądź dezawuuując argumenty podnoszone w sprawie przez strony.

W literaturze prawniczej mianem wykładni pragmatycznej określa się ogół działań prowadzonych przez interpretatora według przyjętych założeń, zmierzających do ustalenia treści normy prawnej. Natomiast mianem wykładni apragmatycznej określa się rezultaty takich zabiegów⁶.

Z interpretacją pragmatyczną (operatywną) wiążą się dwa pojęcia – hipotezy interpretacyjnej oraz decyzji interpretacyjnej. Hipoteza interpretacyjna to możliwa interpretacja przepisu prawa. Przepis może być często interpretowany na dwa bądź większą liczbę sposobów; rezultat każdego z nich można nazwać hipotezą interpretacyjną. Natomiast decyzja interpretacyjna to rezultat ostatecznego wyboru tej hipotezy interpretacyjnej, która uznana zostaje za najlepszą, najbardziej przekonującą, optymalną z rozmaitych względów.

⁶ M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 45–46.

Dyskurs pragmatyczny ma na celu ustalenie treści normy prawnej w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego, nierzadko w sytuacji sporu między podatnikiem a administracją podatkową. Ta okoliczność powoduje, że większą rolę w podejmowanej ostatecznie decyzji interpretacyjnej odgrywa kontekst, w jakim odczytywany jest tekst prawny. Dyskurs pragmatyczny musi kończyć się wyborem jednej z możliwych hipotez interpretacyjnych (jeśli wyklarowało się ich więcej niż jedna).

W dyskursie abstrakcyjnym kontekst odgrywa mniejszą rolę, nie można tu bowiem brać pod uwagę indywidualnych, niekiedy nietypowych okoliczności konkretnej sprawy (gdyż takiej po prostu nie ma). Dyskurs abstrakcyjny nie musi kończyć się wyborem jednej z możliwych hipotez interpretacyjnych, bo nie ma takiej potrzeby. Rezultaty dyskursu teoretycznego mogą mieć wpływ na wyniki toczzonego później dyskursu pragmatycznego – zwłaszcza jeśli ten pierwszy jest wysokiej jakości. Prawne spory na tle interpretacyjnym intensyfikują dyskurs prawniczy – dają bowiem motywację do rozwijania argumentacji, często przeciwstawnej.

Każda możliwa interpretacja związana jest z określonymi warunkami wyjściowymi, takimi jak stan wiedzy i świadomości interpretatora, preferencje co do metod wykładni i znaczenia używanej argumentacji, prezentowana hierarchia wartości etc. Stąd znaczenie dyskursu prawniczego, który – w zetknięciu z innymi poglądami i przekonaniem – pozwala na korektę założeń wstępnych i zwiększa szansę obiektywności interpretacji uznanej ostatecznie za optymalną.

Za ostateczną (najlepszą) zostaje uznana ta interpretacja (inaczej – hipoteza interpretacyjna), która gromadzi większą liczbę wspierających ją, nie tylko niesprzecznych ze sobą, ale i wzajemnie wspierających się argumentów. To jest „pozytywny” obszar wykładni operatywnej, prowadzonej w toku sporu podatkowego. „Negatywny” obszar wykładni operatywnej obejmuje wykazywanie nietrafności, niespójności i ewentualnej sprzeczności argumentacji przemawiającej za przeciwstawną wobec prezentowanej przez jedną ze stron sporu podatkowego hipotezą interpretacyjną.

Strukturę procesu interpretacji prawa tworzy zazwyczaj kilka etapów:

- 1) faza wstępna:
 - ustalenie relewantnych do stanu faktycznego przepisów prawa,
 - stwierdzenie faktu obowiązywania przepisów,
 - (ewentualnie) eliminacja kolizji między konkurencyjnymi przepisami,
 - wybór przepisów właściwych;

- 2) faza zasadnicza:
 - interpretacja *prima facie*,
 - (ewentualnie) interpretacja deliberatywna,
 - wybór właściwej hipotezy interpretacyjnej;
- 3) faza finalna:
 - (ewentualnie) modyfikacja rezultatów fazy zasadniczej rozumowaniami prawniczymi,
 - (ewentualnie) zastosowanie zasady *in dubio pro tributario*,
 - ustalenie ostatecznego kształtu normy obowiązującej dla danego przypadku.

Powyższa struktura determinuje algorytm interpretacji – działania te powinny być podejmowane we właściwej kolejności. Trzeba jednak zaznaczyć, że w praktyce prowadzenia interpretacji nie wszystkie wskazane fazy muszą zostać zrealizowane. Jeśli w fazie zasadniczej interpretacji strony sporu zgadzają się na przyjęcie znaczenia *prima facie* określonego przepisu i znajduje to uznanie sądu, to prowadzenia interpretacji deliberatywnej nie będzie mieć miejsca. Wykluczona będzie również modyfikacja rezultatu interpretacji, a także nie znajdzie zastosowania zasada *in dubio pro tributario*.

Interpretację prowadzi określony podmiot, ograniczony znaczeniem tekstu oraz kontekstu – tak jak jest ich świadomy i jak je aktualnie pojmuje, ale także ograniczony interesami. Brak obiektywizmu w prowadzeniu interpretacji jest systemowo dozwolony, a nawet nakazany w pewnych sytuacjach, np. trudno wymagać od doradcy podatkowego, aby w pismach procesowych przytaczał argumentację sprzeczną z interesem reprezentowanego podatnika. Taka swoboda jest znacznie ograniczona, jeśli nie w ogóle wykluczona w sytuacjach procesowych w administracji podatkowej, a to ze względu na wyrażane w szeregu aktów prawnych zasady: demokratycznego państwa prawnego, legalizmu oraz zaufania. Brak obiektywizmu w procesie interpretacji prawa podatkowego jest *a limine* wykluczony w wypadku sądów. Jeżeli sądy administracyjne powołane są do badania legalności działania administracji publicznej, to ocena czy ustalanie stanu legalności bądź też jej braku na podstawie kryteriów subiektywnych, realizowane przez przemilczanie argumentów relewantnych dla sprawy, bezzasadne podniesienie bądź też dezawuowanie wartości argumentów przytaczanych przez strony, przeczyłyby istocie wymiaru sprawiedliwości.

Ponieważ praktyczny dyskurs prawniczy jest drogą do rozstrzygnięcia sporu prawnego, a jego celem jest przekonanie decydenta (organu administracji podatkowej, sędziego), to w grę wchodzi nie tylko budowa własnej,

możliwie spójnej argumentacji, ale także „zderzenia się” z argumentacją odmienną, prowadzącą do zbudowania odmiennej hipotezy interpretacyjnej. Rolą decydenta – sędziego-interpretatora – może być albo wybór bardziej przekonującej (mocniejszej argumentacyjnie, spójnej, wewnętrznie niesprzecznej etc.) z przedstawianych przez strony sporu hipotez interpretacyjnych, albo też zbudowanie własnej hipotezy interpretacyjnej, a w konsekwencji odrzucenie tych, które sędzia-interpretator uznał za niezadowolające.

Przeciwstawne interesy stron stosunku podatkowoprawnego powodują, że każda z nich przedstawia i charakteryzuje jako mocne argumenty własne, dezawuuując jednocześnie zasadność argumentów strony przeciwnej. Przedstawienie argumentów własnych jest „obowiązkowe”, a dezawuowanie argumentów strony przeciwnej pożądané, lecz nie zawsze możliwe. Jeśli argumentacja przeciwnej strony sporu jest logiczna i spójna, to ogranicza pole możliwości jej kwestionowania czy podważania.

Ostatecznie za interpretację „najlepszą” uznaje się tę, która oparta jest w największym stopniu na przekonaniach podzielanych przez podmiot podejmujący decyzję interpretacyjną.

Struktura procesu rozumowania leżącego u podstaw procesu interpretacji przepisów prawa przedstawia się następująco:

- 1) wyrażenie tekstu prawnego jest używane w określonym kontekście, co umożliwia jego zrozumienie *prima facie*;
- 2) powstanie wątpliwości, czy rozumienie *prima facie* jest z określonych względów wystarczające;
- 3) konsekwencją wątpliwości jest potrzeba poszukiwania alternatywnego znaczenia wyrażenia;
- 4) konkurujące hipotezy interpretacyjne są sprawdzane przez ocenę wszystkich za i przeciw;
- 5) wybierana jest najlepsza interpretacja⁷.

3. ARGUMENTY DYSKURSU PRAWNICZEGO

Jeśli interpretacja ma być uzewnętrzniona, np. w dyskursie prawniczym, to nieodzownym elementem, który ją usprawiedliwia, jest używana argumentacja.

⁷ F. Macagno, D. Walton, G. Sartor, *Pragmatic Maxims and Presumptions in Legal Interpretation*, „Law and Philosophy” 2017, vol. 37, s. 79, <https://doi.org/10.1007/s10982-017-9306-4>

Zbudowanie pełnego katalogu powszechnie akceptowanych argumentów używanych w dyskursie prawniczym jest trudne, a może nawet niemożliwe. Poglądy na istnienie i wagę argumentów będących w użyciu są zróżnicowane, a pewne argumenty są wariantami innych, bardziej syntetycznie ujmowanych. Jednak analiza kilku katalogów takich argumentów utworzonych w literaturze pozwala na przedstawienie w miarę reprezentatywnego ich zestawienia⁸:

- 1) argument z języka powszechnego – zakłada się, że ustawodawca posługuje się językiem powszechnym; przyjęcie terminu bądź wyrażenia w innym znaczeniu wymaga dostatecznie mocnego uzasadnienia;
- 2) argument z języka specjalistycznego – zakłada się, że w ustawach regulujących szczególne, wąskie dziedziny życia społecznego terminy bądź wyrażenia mogą mieć znaczenie właściwe dla tych dziedzin, a nie znaczenie z języka powszechnego;
- 3) argument z systemowej spójności prawa – zakłada się, że prawo jako całość tworzy spójny system norm, co oznacza eliminację hipotez interpretacyjnych, które prowadzą do stwierdzenia sprzeczności w prawie; należy preferować hipotezy interpretacyjne „potwierdzające” spójność systemu prawa;
- 4) argument z precedensu – zakłada się, że wcześniejsze judykaty zawierają poprawną interpretację przepisów, których dotyczyły;
- 5) argument *a contrario* – przepis wyraźnie zakreślający obszar zastosowania równie wyraźnie wyklucza zastosowanie go w innym obszarze;
- 6) argumenty z analogii:
 - analogia *legis* – dopuszcza się stosowanie do sytuacji nieuregulowanej w przepisach prawa przepisów istniejących, znajdujących zastosowanie do sytuacji istotnie podobnych;
 - analogia *iuris* – do rozstrzygnięcia sytuacji nieuregulowanych w przepisach dopuszcza się wnioski wynikające z ogólnych zasad prawa bądź z wartości systemu prawa;
- 7) argumenty *a fortiori*:
 - *a minori ad maius* – jeżeli istnieje norma prawna zawierająca zakaz, która znajduje zastosowanie do zjawisk osiągających określony, wskazany w przepisie poziom intensywności, to przyjmuje się, że

⁸ Zob. przykładowo: *Interpreting Statutes. A Comparative Study*, red. D. MacCormick, R. Summers, London 1991, s. 464–465; C. Perelman, *Logique juridique. Nouvelle rhétorique*, Paris 1979, s. 55–59; F. Macagno, D. Walton, G. Sartor, *Pragmatic...*, s. 79.

- znajduje ona zastosowanie także do zjawisk o wyższej intensywności, nawet gdy z treści przepisu *explicite* to nie wynika;
- *a maiori ad minus* – jeżeli istnieje norma prawna zawierająca uprawnienie, która znajduje zastosowanie do zjawisk osiągających określony, wskazany w przepisie poziom intensywności, to przyjmuje się, że znajduje ona zastosowanie także do zjawisk o niższej intensywności, nawet gdy z treści przepisu *explicite* to nie wynika;
- 8) argument *ad absurdum* – należy odrzucić hipotezy interpretacyjne, które prowadzą do rezultatów nieracjonalnych, nieakceptowalnych, absurdalnych;
 - 9) argument *ad auctoritatem* – interpretacja sądów, doktryny oraz interpretacja autentyczna nie mogą być lekceważone;
 - 10) argument *a rubrica* – struktura aktu normatywnego oraz jego części składowych, z przepisami włącznie, nie mogą być lekceważone;
 - 11) argument *ex natura rerum* – interpretacja nie powinna lekceważyć istoty stosunków społecznych, które reguluje;
 - 12) argument z respektowania wypracowanych zasad (doktrynalnych i orzeczniczych) – preferowanie hipotez interpretacyjnych zgodnych z *communis opinio doctorum* bądź z utrwaloną linią orzeczniczą;
 - 13) argument z zasad ogólnych prawa – preferowanie hipotez interpretacyjnych zgodnych z zasadami ogólnymi prawa;
 - 14) argumenty historyczne:
 - z historii zmian treści przepisu;
 - z historycznie utrwalonego rozumienia przepisu;
 - 15) argument z celu przepisu (albo całej ustawy) – wykładnia powinna prowadzić do możliwie pełnej realizacji dostatecznie jasno wyrażonego w treści aktu normatywnego celu przepisu (bądź ustawy);
 - 16) argument z intencji (celu) ustawodawcy – wykładnia powinna sprzyjać dającemu się zidentyfikować celowi ustawodawcy;
 - 17) argument ze sprawiedliwości – wykluczenie hipotez prowadzących do skutków niesprawiedliwych;
 - 18) argument *ad completum* – domniemanie, że prawo nie ma luk;
 - 19) argument *expressio unius* – przepis włączający w pole oddziaływania normy prawnej jeden lub większą liczbę elementów należących do określonego, zamkniętego zbioru wyłącza z zakresu normy pozostałe, niewymienione w przepisie elementy zbioru;
 - 20) argument *eiusdem generis* – użycie w przepisie kategorii ogólnej i wymienianie *modo limitativo* obiektów należących do tej kategorii pozwala na

objęcie tą kategorią tylko tych obiektów niewymienionych, które wykazują istotne podobieństwo do obiektów przykładowo wymienionych.

Z powyższego widać, że argumenty używane w dyskursie prawniczym grupują się wokół kilku punktów odniesienia. Są tu argumenty lingwistyczne, argumenty z zakresu organizacji tekstu, argumenty logiczne i quasi-logiczne oraz argumenty natury aksjologicznej. Nie tworzą one – jak się wydaje – jakiejś większej, uporządkowanej całości; niekiedy jeden argument jest „mutacją” innego. Niemniej jednak spotykane są one w dyskursie prawniczym na tyle często i na tyle często deklaruje się ich rozstrzygający charakter, że nie sposób ich ignorować.

4. ZWIĄZKI ARGUMENTÓW INTERPRETACYJNYCH Z PRAGMATYKĄ JĘZYKA

W procesie komunikacji ważną rolę odgrywają heurystyki kierujące zasadami komunikacji, znajdujące zastosowanie na gruncie języka powszechnego. Szczególną rolę odgrywają tu tzw. maksymy oraz implikatury P. Grice’a – krótkie polecenia zmierzające do nadania komunikacji werbalnej maksymalnej skuteczności, dobrze ugruntowane w pragmatyce praktycznie każdego języka⁹.

W piśmiennictwie spotkać można rozważania dotyczące tego, czy rekomendowane przez Grice’a kanony pragmatyki komunikacji powszechnej znaleźć mogą zastosowanie także w wypadku „komunikacji” między prawodawcą a adresatami przepisów prawa. I tutaj wskazuje się na związek argumentów interpretacyjnych z pragmatyką języka, którą Grice wyraża w sformułowanym przez siebie zestawie maksym: ilościowych, jakościowych, relewancji i sposobów komunikacji¹⁰.

Pierwsza z maksym ilościowych zawiera takie oto zalecenie: „Mów tylko to, co niezbędne”. Można to wiązać z założeniem, że jeśli prawodawca wymienia w przepisie i włącza w pole oddziaływania normy prawnej jeden lub większą liczbę elementów należących do określonego, zamkniętego zbioru, to wyłącza z zakresu normy pozostałe, niewymienione w przepisie elementy zbioru. Odpowiada to prawniczej maksymie *expressio unius*,

⁹ P. Grice, *Logic and Conversation*, [w:] *Syntax and Semantics*, vol. 3: *Speech Acts*, red. P. Cole, J. Morgan, New York 1975, s. 41 i nast. Szersza analiza możliwości wykorzystania maksym Grice’a w procesach interpretacji prawa zob. A. Marmor, *The Pragmatics of Legal Language*, „Ratio Juris” 2008, vol. 21, no. 4, s. 423 i nast., <https://doi.org/10.1111/j.1467-9337.2008.00400.x>

¹⁰ P. Grice, *Logic...*, s. 45–47.

exclusio alterius. Uprawomocnia to argument ze znaczenia języka powszechnego oraz argument *a contrario*¹¹.

Druga z maksym ilościowych zawiera takie oto zalecenie: „Nie mów więcej, niż musisz”. Jest to założenie, w myśl którego prawodawca jest oszczędny w słowach, co uzasadnia posługiwanie się kontekstem dla wzbogacenia bądź uszczegółowienia treści normy prawnej. Oznacza to przykładowo, że jeśli prawodawca dla sprecyzowania zakresu wyrażenie będącego nazwą kategorii ogólnej wymienia obiekty należące do tej kategorii, to przy ocenie i kwalifikacji normatywnej innych obiektów należy pomijać te, które nie wykazują istotnego podobieństwa do obiektów przykładowo wymienionych. Odpowiada to prawniczej maksymie *ejusdem generis* i stanowi podstawę do wysuwania argumentów *a fortiori* oraz *a simili*¹².

Te i inne maksymy Grice’a, jak się powszechnie uważa, kierują interpretacją języka naturalnego, „wzmacniając” semantyczne znaczenie wypowiedzi przy rozważaniu czynników kontekstowych¹³. Ich sugestywność, a przede wszystkim wysoki poziom pragmatycznej weryfikacji powodują, że hipotezy interpretacyjne osadzone w tych rozumowaniach nabierają relatywnie większej mocy niż elementy kontekstu, w jakim interpretowany jest tekst.

Maksymy Grice’a nie są same w sobie topikami prawniczymi, ale leżą w wielu wypadkach u podstaw tych ostatnich. Wspierają one w pewnych sytuacjach wykładnię, ale nie przesądzają jej rezultatu. Kontekst i argumentacja z nimi związane mogą być na tyle silne we wzmacnianiu hipotezy interpretacyjnej opartej na argumentach semantycznych, że inne hipotezy nie będą mieć już decydującego znaczenia.

5. UWAGI KOŃCOWE

Istnieje nieusuwalna sprzeczność między potrzebą utrzymania interpretacji w granicach znaczeniowych tekstu prawnego a wyciągnięciem wniosków z tego, że prawodawca nie jest w stanie powiedzieć wszystkiego i na tyle szczegółowo, aby objąć wszelkie potencjalne przypadki zastosowania przepisu prawa¹⁴.

¹¹ F. Macagno, D. Walton, G. Sartor, *Pragmatic...*, s. 26.

¹² *Ibidem*.

¹³ S. Levinson, *Three levels of meaning*, [w:] *Grammar and Meaning. Essays in Honour of Sir John Lyons*, red. F. Palmer, Cambridge 1995, s. 96, <https://doi.org/10.1017/CBO9780511620638.006>

¹⁴ S. Lewinson, *Three levels...*, s. 95.

W związku z tym pojawia się pytanie, w jakim zakresie i ewentualnie jakimi metodami można – nie naruszając zbytnio wymogów konstytucyjnej zasady legalizmu i związanych z nią wartości (sprawiedliwości, słuszności, równości etc.) – w procesie wykładni operatywnej „dopowiadać” treści normatywne, niewynikające w sposób bezpośredni i oczywisty z treści interpretowanego przepisu.

Sięganie do kontekstów, w jakich przepisy funkcjonują, jest współcześnie uznawane za rzecz oczywistą. Dotyczy to przede wszystkim kontekstu bliskiego, np. powszechnie przyjmowanego założenia, że akty normatywne są co do zasady pisane zgodnie z regułami języka powszechnego, a więc zgodnie z tymi regułami normy prawne powinny być z tych tekstów odkodowywane. Konteksty dalsze są już bardziej dyskusyjne, zwłaszcza że argumenty, jakie ten kontekst wyrażają, mogą być niekiedy zamiennie używane (przykładowo: argument *a contrario* i argument *a simili*)¹⁵.

Niezależnie od tego poszukiwanie kontekstów jest ciągle aktualne; być może wiąże się to z ideą tzw. argumentacyjnej interpretacji prawa. Źródłem argumentów – jak się okazuje – mogą być ustalenia z zakresu pragmatyki języka, takie jak maksymy oraz implikatury Grice’a.

Patrząc z tej perspektywy na prawo podatkowe, podkreślić należy, że jedną z podstawowych potrzeb jego adresatów jest pewność. W konsekwencji ocena poszczególnych rodzajów argumentów i sposobu ich używania w dyskursie prawniczym powinna być dokonywana z punktu widzenia zasady pewności prawa. Dążenie do pewności prawa wymaga zarówno ulepszania mechanizmów jego tworzenia, jak i interpretacji.

Dla ochrony (maksymalizacji poziomu) pewności prawa podatkowego w sferze interpretacji tekstów prawnych pożądanym byłoby zbudowanie i wyraźne zadeklarowanie przyjętej strategii interpretacji przepisów tego prawa przez sądy administracyjne. Postulaty w tej sprawie wysuwano w polskim piśmiennictwie już dosyć dawno, ale przejawów reakcji judykatury na nie trudno byłoby w orzecznictwie podatkowym szukać¹⁶.

¹⁵ Zestawienie takich przypadków w artykule K. Llewellyn, *Remarks on the Theory of Appellate Decision and the Rules or Canons about How Statutes Are to Be Construed*, „Vanderbilt Law Review” 1950, vol. 3, issue 3, s. 399.

¹⁶ Zob. B. Brzeziński, *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red. J. Góral, R. Hauser, J. Trzeciński, Warszawa 2005, s. 44 i nast.; tenże, *Reforma prawa podatkowego a kwestia wykładni prawa*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 259 i nast.

Problem ten wydaje się współcześnie – w sytuacji coraz większego rozchwiania systemu źródeł prawa, standardów społecznych i systemów wartości – nadal aktualny¹⁷.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *O potrzebie sformułowania sądowej strategii interpretacji ustaw podatkowych*, [w:] *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red. J. Góral, R. Hauser, J. Trzeciński, Warszawa 2005.
- Brzeziński B., *Reforma prawa podatkowego a kwestia wykładni prawa*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Grice P., *Logic and Conversation*, [w:] *Syntax and Semantics*, vol. 3: *Speech Acts*, red. P. Cole, J. Morgan, New York 1975.
- Interpreting Statutes. A Comparative Study*, red. D. MacCormick, R. Summers, London 1991.
- Levinson S., *Three levels of meaning*, [w:] *Grammar and Meaning. Essays in Honour of Sir John Lyons*, red. F. Palmer, Cambridge 1995, <https://doi.org/10.1017/CBO9780511620638.006>
- Llewellyn K., *Remarks on the Theory of Appellate Decision and the Rules or Canons about How Statutes Are to Be Construed*, „Vanderbilt Law Review” 1950, vol. 3, issue 3.
- Macagno F., Walton D., Sartor G., *Pragmatic Maxims and Presumptions in Legal Interpretation*, „Law and Philosophy” 2017, vol. 37, <https://doi.org/10.1007/s10982-017-9306-4>
- Marmor A., *The Pragmatics of Legal Language*, „Ratio Juris” 2008, vol. 21, no. 4, <https://doi.org/10.1111/j.1467-9337.2008.00400.x>
- Perelman C., *Logique juridique. Nouvelle rhétorique*, Paris 1979.
- Sarkowicz R., *Interpretacja poziomowa tekstu prawnego*, Kraków 1995.
- Tobor Z., *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo” 2019, nr 11.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002.

LEGAL DISCOURSE, INTERPRETATION AND ARGUMENTATION.

SOME COMMENTS

Summary. The issues of legal interpretation aroused and still arouses great interest in both the practice and science of law. Traditional legal topics are still in common use, but the theory of law seeks a foundation for them in the principles of public communication, modifying them for the purposes of interpreting normative texts. Nowadays, the most attention is paid in this regard to the so-called maxims and implicatures of Paul Grice.

Keywords: tax law, interpretation of legal texts, communication standards, legal topics, Grice's maxims

¹⁷ Zob. interesujący artykuł na ten temat autorstwa Z. Tobora, *Strategia interpretacyjna jako środek komunikacji prawodawcy i sądów*, „Państwo i Prawo” 2019, nr 11, s. 48 i nast.

ZASADA OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ. REFLEKSJE NA GRUNCIE PRAWA PODATKOWEGO

Streszczenie. Artykuł podejmuje problematykę ochrony prawnej podatnika, opartej na zasadzie uzasadnionych oczekiwań, odkodowanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Autorka podkreśla, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż prawo do ochrony prawnej opartej na zasadzie ochrony uzasadnionych oczekiwań odnosi się do każdego podatnika w sytuacji, w której organ administracji wzbudził u tej osoby, wskutek udzielonych jej precyzyjnych zapewnień, pewne prawnie chronione oczekiwanie.

Słowa kluczowe: uzasadnione oczekiwania, ochrona prawna, prawo podatkowe

1. WPROWADZENIE

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie ma wyraźnej podstawy normatywnej na gruncie prawa podatkowego. Nie oznacza to wszakże braku jej legitymizacji w systemie prawa – zasada ta jest bowiem znana w doktrynie, jak również w orzecznictwie. Zarówno Trybunał Sprawiedliwości

* Doktor nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, e-mail: tonik_brum06@icloud.com, <https://orcid.org/0000-0003-0677-1220>

Unii Europejskiej, jak i sądy krajowe wielokrotnie odwoływały się do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, analizując jej gwarancyjny charakter na płaszczyźnie stosowania prawa w konkretnych sprawach.

Celem artykułu jest rozważenie zakresu ochrony prawnej gwarantowanej przez zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w obszarze prawa podatkowego, a zwłaszcza wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (podatku od towarów i usług) oraz zidentyfikowanie przesłanek warunkujących jej zastosowanie. Zasadniczym problemem badawczym jest zatem określenie granic ochrony prawnej gwarantowanej zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz wyważenie sprzecznych interesów indywidualnych podatnika z interesem publicznym. Mechanizm ochronny analizowanej zasady przedstawiony zostanie na podstawie poglądów wyrażanych w literaturze przedmiotu oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹ i krajowych sądów administracyjnych, odnoszących się również do spraw z zakresu prawa administracyjnego. Mając na uwadze przynależność tej dziedziny prawa do prawa publicznego, opartego na zasadzie kompetencji, niewątpliwie uznać należy je za adekwatne również w obszarze prawa podatkowego. Podkreślić jednak trzeba, że przyjęta formuła publikacji nie pozwala na kompleksową analizę poruszanej problematyki, a będące przedmiotem rozważań orzeczenia i poglądy doktryny mają charakter egzemplifikacyjny.

W pracy przyjęto założenie, że mechanizm ochronny zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań zdeterminowany jest specyfiką prawa podatkowego opartego na zasadzie władztwa daninowego państwa, a sama zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań pełni doniosłą funkcję gwarancyjną w tej przestrzeni prawnej.

2. ZASADY PRAWA

2.1. Uwagi ogólne

Zasady prawa wprowadzają do systemu prawa wartości. Sama problematyka należy do bardziej złożonych i wielowątkowych w doktrynie, a termin „zasada prawa” uznać należy za niejednoznaczny². Na potrzeby

¹ Dalej: Trybunał Sprawiedliwości UE, Trybunał Sprawiedliwości, Trybunał, TSUE.

² Por. S. Wronkowska, M. Zieliński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974; M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012. Szerzej na ten temat L. Leszczyński, G. Maroń, *Pojęcie i treść zasad prawa oraz klauzul odsyłających*.

dalszych rozważań materia ta przedstawiona zostanie jedynie w niezbędnym zakresie. Nie wdając się w szerszą jej analizę, można przyjąć, że zasada prawa to obowiązująca i nadrzędna w stosunku do innych norm norma prawna³, która wyraża preferowane przez prawodawcę wartości. W doktrynie podnosi się także⁴, że zasady prawa to normatywna postać wartości. Z tego względu „zasady prawa cechuje duży stopień ogólności, zapewniający elastyczność stosowania w określonym stanie faktycznym i prawnym oraz realizacji określonych wartości”⁵. Zasady prawa formułują wprawdzie obowiązek realizacji określonych wartości⁶, stanowią jednak nakazy optymalizacji – mogą być spełnione w różnym stopniu, a sam zakres ich spełnienia zależy nie tylko od możliwości rzeczywistych i prawnych. Są bowiem normami, które nakazują, żeby coś było zrealizowane we względnie dużym zakresie w stosunku do prawnych i rzeczywistych możliwości⁷.

Istotę i funkcje zasad prawnych w systemie prawa trafnie oddaje stwierdzenie M. Kordeli, iż „chroniąc określone prawa jednostki, nakładają powinności osiągnięcia pewnych stanów rzeczy tylko w takim zakresie, jaki nie narusza stosownej równowagi w systemie albo jego fragmencie, w szczególności przez wkraczanie w sferę praw innych podmiotów lub nieuzasadnione czerpanie z dobra publicznego. Stąd też płynie możliwość realizacji zasady jedynie częściowo, już bez niebezpieczeństwa zarzutu naruszenia obowiązków prawnych”⁸. Tak wyznaczony status, jak dalej argumentuje M. Kordela, w przypadku kolizji zasad inicjuje szczególny proces na płaszczyźnie stosowania prawa, zwany „balansowaniem”, „harmonizowaniem” czy „uzgadnianiem” zasad⁹.

Proces ten, określane również jako ważenie zasad, ma dać odpowiedź na pytanie, której z zasad prawnych *ad casum* przyznać pierwszeństwo. Sprzeczność zasad prawnych, będąca w istocie konfliktem wyrażanych

Uwagi porównawcze, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G (Ius)” 2013, vol. LX, no. 1, s. 81–82.

³ D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 67.

⁴ M. Kordela, *Zasady prawa jako normatywna postać wartości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, R. LXVIII, z. 1, s. 39–42.

⁵ A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020, s. 26.

⁶ M. Kordela, *Zasady prawa jako normatywna postać...*, s. 47.

⁷ R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010, s. 78.

⁸ M. Kordela, *Zasady prawa jako normatywna postać...*, s. 40.

⁹ Ibidem.

przez te zasady wartości, jest zatem rozstrzygana w akcie stosowania prawa przez sądy w realiach konkretnej sprawy. Tym samym zasady prawa odgrywają główną rolę w procesie stosowania prawa. Jak podkreślono w doktrynie: „Sąd badając trudny przypadek i nie znajdując wzorca rozstrzygnięcia wśród reguł prawnych, ma obowiązek sięgnąć po stosowną zasadę, gdyż jest nią tak samo związany jak normami, które przeszły pozytywistyczny test *rule of recognition*”¹⁰. Następuje to w drodze wniosku aksjologicznego – z chronionej zasadą prawa wartości sąd wyprowadza brakujący wzorzec zachowania, w ten sposób usuwając lukę konstrukcyjną¹¹. Ponadto sama ogólnikowość zasad prawa sprawia, że ich doprecyzowanie następuje *ad casum*. Oznacza to, że zasady prawa powinny być postrzegane w kontekście orzecznictwa z uwzględnieniem realiów konkretnego stanu faktycznego.

Źródłem zasad prawa są przede wszystkim przepisy prawa pozytywnego, w których zostały wyrażone *expressis verbis*, mogą być też wyinterpretowane z regulacji prawnych. Jak trafnie wskazano w doktrynie, w tym drugim przypadku, legitymizując byt prawny zasad w systemie, sięga się do prawniczej inferencji: pomimo iż zasada nie została wyrażona wprost, uchodzi za logiczną lub instrumentalną konsekwencję innej, mającej umocowanie w akcie prawnym¹². Niezależnie od wskazanych źródeł prawa zasady prawa w systemie prawnym legitymizują również doktryna i orzecznictwo. W obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zasady prawa są odkodowywane czy wręcz kreowane w drodze działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości UE, co powoduje przenikanie do krajowego systemu prawnego nowych zasad prawnych czy też modyfikację już istniejących.

Niewątpliwie w powszechnym odczuciu zasady ogólne prawa powinny zaspokajać poczucie sprawiedliwości¹³.

¹⁰ Ibidem, s. 39. Kordela podkreśla, że reguła uznania wyznacza kryteria, które musi spełnić norma, by stać się obowiązującym elementem systemu prawa – H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, Oxford 1994, s. 94–95.

¹¹ L. Leszczyński, G. Maroń, *Zasady prawa i generalne klauzule odsyłające w operatywnej wykładni prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G” 2013, vol. LX, nr 2, s. 150.

¹² Ibidem, s. 147.

¹³ „The common point of the contents of the principles included in general principles of the law is the satisfaction of the feeling of justice” – T. Ayhan, *The Principle of Legal Certainty in EU Case Law*, „TODAIÉ’s Review of Public Administration” 2010, vol. 4, no. 3, s. 152.

2.2. Zasady ogólne prawa unijnego

Z uwagi na podjętą problematykę mechanizmu funkcjonowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, która jest zasadą ogólną prawa unijnego, za konieczne uznać należy związane odniesienie się do zagadnienia zasad ogólnych prawa Unii Europejskiej (dalej: UE).

W tych ramach stwierdzić należy, że zasady te wynikają wprost z przepisów traktatowych bądź też mogą mieć charakter nieskodyfikowany. W tym ostatnim przypadku stają się częścią systemu prawnego Unii Europejskiej wskutek ich „odkrycia” przez Trybunał Sprawiedliwości¹⁴. Zasady ogólne stanowią źródło prawa pierwotnego, zyskując tym samym najwyższy w unijnej hierarchii źródeł prawa status norm konstytucyjnych¹⁵ i ewoluują wskutek działalności orzeczniczej TSUE¹⁶. Jak podnosi A. Wróbel, wywodzą się one z tradycji państw członkowskich, dotyczą kwestii ustrojowych (zasada praworządności), są wiążące dla Unii Europejskiej oraz państw członkowskich, nie muszą być jednak wspólne dla nich wszystkich¹⁷.

¹⁴ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym jako instrument zapewnienia efektywności prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2015, s. 125; zobacz także D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, s. 72–74.

¹⁵ Zob. D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, s. 71.

¹⁶ P. Marcisz podnosi: „O ile tradycyjny model prawa opiera się na ścisłym określeniu kręgu tego, co doniosłe prawnie, otwarcie prawa na wartości sprawia, że doniosłe prawnie może być wszystko. To zaś pozbawia nas pewności, którą miało zapewnić prawo, pewności naszego położenia względem władzy i względem innych. W konsekwencji pozbawia nas możliwości takiego ukształtowania swojego postępowania, by zapewnić sobie zabezpieczenie przed działaniem władzy i innych. Nie ma tutaj znaczenia, czy wartość wprowadza do prawa prawodawstwo, czy dopiero orzecznictwo. Krytyka ta uderza również w judykaturę Trybunału. Bez znaczenia pozostaje tutaj, że wiele przyjętych przezeń zasad ma raczej charakter technicznoprawny niż moralny, a te najsilniej zabarwione moralnie – prawa podstawowe – zostały przyjęte z porządków konstytucyjnych państw członkowskich. Otwarcie prawa na niesprecyzowany krąg zasad prawa o niesprecyzowanym znaczeniu, które w dodatku mogą ciągle generować nowe szczegółowe reguły i wpływać na treść normatywną zastanych przepisów, jest niemal równie niebezpieczne, jak krytykowane przez J. Habermasa otwarcie prawa na wartości, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że wiele z tych zasad stanowi po prostu nakazy maksymalizacji wartości” – P. Marcisz, *Koncepcja tworzenia prawa przez Trybunał Sprawiedliwości UE*, Warszawa 2015, s. 225–226.

¹⁷ A. Wróbel, *Źródła prawa Unii Europejskiej*, [w:] *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. tenże, t. I, Warszawa 2010, s. 140.

W tym ostatnim przypadku stanowią źródło inspiracji przy formułowaniu zasad ogólnych prawa unijnego¹⁸.

Jak wskazano powyżej, źródłem zasad prawnych mogą być przepisy prawa pozytywnego lub orzecznictwo sądowe bądź też obie te formy przy uwzględnieniu różnych relacji pomiędzy nimi. W odtworzeniu zasady prawnej, w odróżnieniu od normy prawnej, „argument celowo-aksjologiczny będzie decydujący dla pełnej rekonstrukcji wzoru zawartego w zasadzie prawa”¹⁹. W wyroku C-108/63 Merlini Trybunał Sprawiedliwości potwierdził możliwość odtworzenia zasady prawa ze źródeł innych niż prawo pozytywne. Uzasadnieniem istnienia i stosowania niepisanych norm prawa unijnego jest to, iż są one wspólne dla państw członkowskich oraz że uznał je TSUE. Jednak, jak podkreślił Trybunał Sprawiedliwości w sprawie Hoechst²⁰, różnice i niezgodności pomiędzy krajowymi systemami prawnymi mogą stanowić przeszkodę w uznaniu zasady za „wspólną”.

Mając na uwadze dotychczasowe rozważania, stwierdzić należy, że zasady prawa unijnego powinny być postrzegane w kontekście orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości jako źródła ich rekonstrukcji, który nadaje tym zasadom specyficzne, bo unijne znaczenie²¹. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest bowiem instytucją, która „dekoduje”²² zasady prawa, wskazując, które z nich zyskują rangę zasad ogólnych prawa unijnego. Status ten nabywają tylko te zasady, które są dostatecznie trwałe, dotyczą kwestii bardzo istotnych dla UE i są wywnioskowane z treści prawa traktatowego.

¹⁸ D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, s. 71–72. Autor wskazuje: „W takich przypadkach Trybunał musi dokonać przeglądu określonych założeń prawnych występujących w państwach członkowskich w celu określenia nadrzędnych reguł nimi rządzących, które występują bądź we wszystkich państwach, bądź w zdecydowanej większości. Jednak ze względu na chociażby znaczne różnice w budowie systemów prawnych państw członkowskich, co jest w szczególności widoczne przy porównaniu systemu kontynentalnego z systemem anglosaskim, często nie jest możliwe potwierdzenie istnienia danej zasady w porządkach prawnych wszystkich państw członkowskich. Nie uniemożliwia to jednak uznania danej zasady za mającą taki właśnie charakter, jeżeli ma ona charakter przeważający w większości systemów prawnych”.

¹⁹ A. Kalisz-Prakopik, L. Leszczyński, *Zasady prawa w stosowaniu prawa wspólnotowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 1, s. 23.

²⁰ Ibidem, s. 25.

²¹ Por. D. Miąsik, *Europeizacja prawa administracyjnego – pojęcie i konteksty*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 3: Europeizacja prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2014, s. 55.

²² D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności...*, s. 72.

Tym samym zasady ogólne prawa unijnego nie mogą być identyfikowane z zasadami prawa państw członkowskich inkorporowanymi do systemu prawa unijnego, ponieważ ich znaczenie nie jest tożsame z ich znaczeniem w prawie wewnętrznym państw członkowskich – stanowią bowiem zasady prawa unijnego, które kreuje i kształtuje Trybunał Sprawiedliwości, często w oderwaniu od kontekstu krajowego lub z jego modyfikacją²³.

Zasady ogólne, jako niepisane źródła prawa Unii Europejskiej, stanowią dyrektywy interpretacyjne zarówno wykładni prawa krajowego, jak i unijnego²⁴. Trafnie podnosi A. Sołtys, iż: „utrwaloną dyrektywą wykładni prawa unijnego jest nakaz wykładni prawa unijnego w świetle zasad ogólnych prawa UE”²⁵. Zasady ogólne prawa UE stanowią wzorzec wykładni prawa unijnego, a w określonych wypadkach także prawa krajowego. Zasady prawa wpływają w istotny sposób na krajowy system prawny zarówno w obszarze zharmonizowanym, jak i autonomii proceduralnej państw członkowskich. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im dyrektywami Unii Europejskiej uprawnień muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa (w szczególności zasady pewności prawa i proporcjonalności), które stanowią część porządku prawnego Unii²⁶. Pozycję zasad ogólnych prawa UE wzmacnia zasada odpowiedzialności państw członkowskich za ich naruszenie.

Jak już wskazano, zasady prawa mogą być przedmiotem uzgadniania na płaszczyźnie stosowania prawa *ad casum*, co określić należy jako proces ważenia zasad przebiegający na płaszczyźnie sądowego stosowania prawa przez Trybunał Sprawiedliwości UE i sądy krajowe państw członkowskich. Trybunał Sprawiedliwości jest organem, który dokonując wykładni prawa unijnego, porównuje wartości wynikające z porządku prawa Unii oraz systemów prawnych państw członkowskich. Podobnie sąd krajowy, dokonując oceny zgodności przepisów krajowych z prawem unijnym i uwzględniając wynikające z orzecznictwa TSUE dyrektywy, również wskazuje, którym zasadom i odpowiadającym im wartościom przyznać preferencje.

²³ A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia...*, s. 27.

²⁴ Szerzej A. Kalisz, *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2007, s. 128–130. Szerzej na temat funkcji zasad ogólnych A. Wróbel, *Źródła prawa...*, s. 51–52.

²⁵ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa krajowego...*, s. 458, szerzej s. 312 i nast.

²⁶ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Macikowski, EU:C:2015:201, pkt 47 i powołane tam wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r. Schloßstrasse, C-396/98, EU:C:2000:303, pkt 44; z dnia 26 kwietnia 2005 r., C-376/02, „Goed Wonen”, EU:C:2005:251, pkt 32.

Ponadto wynikające z działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości zobowiązanie sądu krajowego do ustalenia normy prawa unijnego poprzez rozstrzygnięcie konfliktu mających zastosowanie zasad ogólnych prawa unijnego można zinterpretować jako zwiększenie odpowiedzialności tych sądów za efektywność prawa unijnego w porządkach prawnych państw członkowskich²⁷.

3. ZASADA OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie jest pojęciem jednoznacznym. „Zasada ta nie ma charakteru jednorodnego, zarówno w aspekcie podmiotowym, jak i przedmiotowym”²⁸. Sama terminologia, używana zarówno w literaturze przedmiotu, jak i judykaturze, nie jest jednolita. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań zwana jest także zasadą uprawnionych czy słusznych oczekiwań, respektowania utrwalonej praktyki czy konsekwencji²⁹. Identyfikowana bywa z zasadą pewności prawa³⁰ czy zasadą zaufania. Zdaniem Ł. Prusa z judykatury Trybunału Sprawiedliwości nie wynika precyzyjny opis zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, a treść tej zasady identyfikują inne zasady³¹. Sama zasada ma więc charakter złożony, o czym szerzej w dalszych rozważaniach.

Zasada uzasadnionych oczekiwań (*the principle of legitimate expectations*), znana porządkom prawnym państw współczesnych, jest standardem uniwersalnym³² i godzi realizację zamierzonych celów przez administrację

²⁷ A. Sołtys, *Obowiązek wykładni prawa krajowego...*, s. 461.

²⁸ M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego – zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 13.07.1965 r., 111/63, Lemmerz-Werke GmbH przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2020, nr 7, s. 57.

²⁹ A. Bącał, J. Tararuj-Młynik, *Zasada zaufania i zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4(96–97), s. 166–167.

³⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 2 lipca 2019 r., sygn. I FSK 119/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: CBOSA).

³¹ H. Filipczyk, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w nowej Ordynacji podatkowej – przepisy, racje, konteksty*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2021, s. 126.

³² Ł. Prus, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań jednostki jako zasada ogólna europejskiego prawa administracyjnego*, Wrocław 2018, s. 189 i nast. Szerzej na ten temat J. Lemańska, *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*,

z ochroną oczekiwań podmiotów indywidualnych³³. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań wywodzi się z wypracowanej na gruncie niemieckiej doktryny i orzecznictwa zasady ochrony zaufania (*Vertrauensschutz*)³⁴. Podnosi się także, że choć na gruncie prawa unijnego zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań została po raz pierwszy zastosowana w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 lipca 1965 r. w sprawie 111/63 *Lemmerz-Werke GmbH v. Wysoka Władza*, to jednak dla uznania jej za zasadę ogólną konieczna okazała się ewolucja tej zasady w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE oraz doktrynie poprzez jej dostosowanie do specyfiki prawa unijnego³⁵.

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie została wprost wymieniona w traktatach i nie należy do kategorii praw podstawowych³⁶. Zdaniem M. Niedźwiedź zasada ta zakotwiczona jest w zasadzie państwa prawnego (art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej³⁷) i tradycjach konstytucyjnych państw członkowskich³⁸. Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań uznawana jest za zasadę ogólną prawa unijnego, a jako część porządku prawnego Unii Europejskiej stanowi również element krajowego porządku prawnego³⁹, zwłaszcza w obszarze wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

Warszawa 2016; P. Craig, *Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law*, „Cambridge Law Journal” 1996, vol. 55, <https://doi.org/10.1017/S0008197300098184>; S. Schönberg, *Legitimate Expectations in Administrative Law*, Oxford 2000; R. Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Oxford 2000, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198299479.001.0001>; P. Craig, *EU Administrative Law*, Oxford 2012, s. 549 i nast., <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199568628.001.0001>

³³ R. Thomas, *Legitimate expectations and proportionality in administrative law*, Oxford–Portland 2000, s. 15.

³⁴ Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie administracyjnym UE. Glosa do wyroku TS z dnia 19 maja 1992 r., C-104/89 oraz C-37/90*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, nr 3, s. 33.

³⁵ *Ibidem*, s. 34–35.

³⁶ Ł. Prus, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań jednostki...*, s. 51; tenże, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 24. Zob. także J. Świątkiewicz, *Europejski Kodeks Dobrej Administracji (wprowadzenie, tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w kategoriach polskich procedur administracyjnych)*, Warszawa 2007, s. 27.

³⁷ Z dnia 7 lutego 1992 r., wersja skonsolidowana Dz.U. UE z 2016 r., C 202, s. 13.

³⁸ M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 55.

³⁹ Szerzej Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*; tenże, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w prawie unijnym i polskim*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2019, nr 4.

z uwagi na jego harmonizację⁴⁰. Tym samym w doktrynie podnosi się, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań musi być przestrzegana podczas stosowania regulacji unijnych zarówno przez instytucje unijne, jak i państwa członkowskie, w tym organy administracji⁴¹. Konieczność respektowania tej zasady, także w sprawach podatkowych, wynika wprost z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, który wielokrotnie podnosił, że spoczywający na sądzie krajowym obowiązek odniesienia się do treści dyrektywy przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności przez zasady pewności prawa i niedziałania prawa wstecz⁴². Aksjologicznych podstaw zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań należy upatrywać w zasadzie państwa prawa zarówno w unijnym, jak i krajowym wymiarze⁴³.

Jak już wspomniano, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań ma charakter złożony, co przejawia się jej konkretyzacją w innych zasadach prawa. W doktrynie zgodnie wskazuje się na zakaz działania prawa wstecz oraz zasadę nieodwołalności aktów administracyjnych⁴⁴. Również Ł. Prus wskazuje, że zasada ta pozostaje w pewnym związku z zasadą pewności prawa, ochroną praw nabytych czy też zakazem retroakcji prawa. Jak podkreślił rzecznik generalny P. Léger w opinii przedstawionej w sprawach połączonych Belgia i Forum 187 v. Komisja, stanowi ona uzupełnienie zasady pewności prawa. Prus stawia tezę, że można ją uznać za jedną z instytucji mających na celu kompleksową ochronę prawną, a także za wyższy standard ochrony prawnej jednostki⁴⁵.

⁴⁰ Na przykład wyroki TSUE z dnia 9 lipca 2015 r. C-183/14, *Salomie and Oltean*, EU:C:2015:454, pkt 44; z dnia 21 lutego 2018 r., C-628/16 *Kreuzmayr GmbH przeciwko Finanzamt Linz*, EU:C:2018:84, pkt 45 i 46.

⁴¹ M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT usług złożonych. Ochrona uzasadnionych oczekiwań podatnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r.*, I FSK 494/17, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2019, nr 12, s. 163. Zob. także powołane tam wyroki TSUE: z dnia 26 kwietnia 1988 r., 316/86, *Krucken*, EU:C:1988:201, pkt 22; z dnia 1 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych od C-31/91 do C-44/91, *Lageder i inni*, EU:C:1993:132, pkt 33; z dnia 3 grudnia 1998 r., C-381/97, *Belgocodex*, EU:C:1998:589, pkt 26; z dnia 8 czerwca 2000 r., C-396/98, *Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse GbR*, EU:C:2000:303, pkt 44; z dnia 26 kwietnia 2005 r., C-376/02, *Goed Wonen*, EU:C:2005:251, pkt 32.

⁴² A. Bącał, J. Tararuj-Młynik, *Zasada zaufania...*, s. 170 oraz powołany tam wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2008 r. w sprawie C-268/06 *Impact*, EU:C:2008:223, pkt 100.

⁴³ Por. Ł. Prus, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań jednostki...*, s. 96–97.

⁴⁴ M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 57.

⁴⁵ Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 35.

Podkreślić jednak należy, że choć, jak zasadnie zauważa M. Niedźwiedź⁴⁶, zasada ochrony uprawnionych oczekiwań pełni istotną funkcję gwarancyjną w relacji jednostka–administracja publiczna i stanowi fundament zaufania jednostki do administracji publicznej, to nie ma ona charakteru absolutnego. Adresowany bowiem do organów administracji obowiązek zachowania zgodnego ze wzorcem jest względny, gdyż w sytuacji stwierdzonej w toku stosowania prawa niezgodności tego wzorca z przepisami prawa istnieje prawnie dopuszczalne odstępstwo od tego wzorca. Zasadniczo organ nie może tego uczynić bez uzasadnionej przyczyny, tj. „bez dobrej racji, która przeważa nad względami nakazującymi niezawodzenie uzasadnionych oczekiwań zobowiązanych (podatników)”⁴⁷.

Podkreślenia wymaga także to, że choć celem zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań jest zagwarantowanie przewidywalności działań państwa – zarówno na gruncie ustawodawczym, jak i w obszarze działań organów administracji – to jednak jej funkcjonowanie nie prowadzi do całkowitego wyeliminowania normalnego ryzyka gospodarczego, jakie wiąże się z prowadzeniem działalności gospodarczej⁴⁸. W konsekwencji pomimo tego, że u podstaw aksjologicznych tej zasady leży stabilność warunków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, to jednak, jak uznano w wyroku TSUE z dnia 24 października 1997 r. w sprawie T-244/94, *Wirtschaftsvereinigung Stahl i inni v. Komisja*: „prawidłowe funkcjonowanie wspólnego rynku stali obejmuje konieczność ciągłego dostosowywania przepisów, podyktowaną zmianami sytuacji gospodarczej”⁴⁹. Tym samym sama nagła zmiana warunków społeczno-gospodarczych może okazać się niewystarczająca do zagwarantowania podatnikowi ochrony wynikającej z zasady uzasadnionych oczekiwań.

⁴⁶ M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 55.

⁴⁷ H. Filipczyk, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań...*, s. 188–189.

⁴⁸ P. Craig, *EU Administrative Law...*, s. 383 i wyrok TSUE z dnia 4 lipca 1973 r. w sprawie 1/73, *Westzucker GmbH v. Vorratsselle für Zuckerm*, EU:C:1973:78. Podobnie TSUE w wyroku z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-104/97, *Atlanta v. Wspólnota Europejska*, EU:C:1999:498, pkt 52 oraz rzecznik generalny Y. Bot w opinii przedstawionej w dniu 11 września 2007 r. w sprawie C-408/04, *Komisja v. Salzgitter AG*, EU:C:2007:491, pkt 318.

⁴⁹ Dawny Sąd Pierwszej Instancji, EU:T:1997:160, pkt 59.

4. ZASADA UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ W SYSTEMIE PRAWA KRAJOWEGO

Zaproponowana w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie doczekała się normatywnej formuły w prawie pozytywnym. Jednak nie przemawia to na rzecz tezy, że zasada ta nie funkcjonuje w polskim systemie prawnym.

W obszarze prawa krajowego zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań legitymizuje sformułowana w art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁵⁰ zasada demokratycznego państwa prawa⁵¹ czy też zasada pewności prawa, również zakotwiczona w art. 2 Konstytucji RP⁵². Powołany przepis ustawy zasadniczej określić można „oknem na świat wartości”⁵³. Zdaniem M. Kalinowskiego⁵⁴ zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie administracyjnym wyprowadzana była na gruncie orzecznictwa z wyrażonej w obecnym stanie prawnym art. 8 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁵ zasady pogłębiania zaufania do władzy publicznej. W obszarze prawa podatkowego natomiast zasadę tę legitymizuje art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁵⁶, statuujący zasadę zaufania⁵⁷. Z tych względów zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań uważana jest w doktrynie za ważną zasadę konstytucyjną, choć sam problem wydaje się szerszy, chodzi bowiem o bezpieczeństwo prawne jednostki⁵⁸. Podzielić należy także pogląd, iż w polskim systemie podatkowym zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań znajduje swój normatywny wyraz w instytucji

⁵⁰ Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, dalej: Konstytucja RP.

⁵¹ H. Filipczyk, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań...*, s. 189.

⁵² Z. Kmiecik, *Ochrona zaufania w prawie administracyjnym. Ustalenia teoretyczne i doświadczenia praktyki*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 11, s. 34 i nast.

⁵³ H. Filipczyk, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań...*, s. 189.

⁵⁴ M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 163. Podobnie Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 34.

⁵⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735, dalej: k.p.a.

⁵⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, dalej: o.p.

⁵⁷ R. Wiatrowski, *Wykładnia prounijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021, s. 142.

⁵⁸ W. Morawski, *Zasada równości a indywidualne interpretacje podatkowe*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 278–279.

ogólnych i indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, objaśnień podatkowych oraz utrwalonej praktyki interpretacyjnej⁵⁹.

Niewątpliwie istota zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań sprowadza się do konieczności respektowania przez organy administracji publicznej zgodnej z prawem, jednolitej i stabilnej oraz znanej powszechnie praktyki rozstrzygania spraw tego samego rodzaju w takich samych stanach faktycznych i prawnych⁶⁰. W jurystycznym ujęciu, zdaniem Ł. Prusa, oznacza swobodną ekspektatywę odnoszącą się do zachowania się organu stanowiącego lub stosującego prawo unijne wobec jednostki, która nie może się powołać na prawa nabyte, tj. sądownie chroniony stan oczekiwania przyrzeczonego skutku prawnego⁶¹. W konsekwencji naruszenie stałej praktyki administracyjnej lub innego rodzaju zapewnień, wskutek których jednostka mogła racjonalnie oczekiwać określonego zachowania organu, może być uznane za nadużycie władzy. Z kolei M. Kalinowski twierdzi, że istota zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań sprowadza się do tego, że w pewnych okolicznościach ogranicza ona możliwość działania organu publicznego, które byłoby niezgodne z oczekiwaniami jednostki co do sposobu, w jaki organ ten będzie wykonywał swoje kompetencje w konkretnym przypadku, w którym oczekiwania są rozsądnie opierane na aktach wydawanych przez tę władzę lub na jej konsekwentnej, spójnej i uprzedniej praktyce. Autor podkreśla, że na gruncie prawa podatkowego podatnik oczekuje, że zostanie do niego zastosowana szczególna forma traktowania podatkowego, nawet jeśli w rezultacie zostałby on potraktowany w sposób uprzywilejowany w stosunku do sytuacji, w której zastosowano by prawidłowo odpowiednie przepisy podatkowe⁶².

5. MECHANIZM OCHRONNY ZASADY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ

Zarówno doktryna, jak i orzecznictwo formułują trzy przesłanki, które muszą zostać kumulatywnie spełnione, aby można było uznać, że oczekiwania jednostki są uzasadnione i tym samym podlegają ochronie

⁵⁹ M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 162.

⁶⁰ A. Wróbel, *Komentarz do art. 8*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2019; zob. też H. Knysiak-Sudyka, *Ocena regulacji art. 7a, 7b i 8 Kodeksu postępowania administracyjnego – czy ustawodawca stworzył nowe zasady ogólne postępowania administracyjnego?*, „Casus” 2019, nr 93, s. 10.

⁶¹ Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 35.

⁶² M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 121.

prawnej. Powołany już wcześniej wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 13 lipca 1965 r. w sprawie 111/63 Lemmerz-Werke GmbH stanowi egzemplifikację testu ochrony uzasadnionych oczekiwań, który – podobnie jak M. Niedźwiedź⁶³ – zmierza do ustalenia, czy na skutek zachowania instytucji unijnej powstało u danego podmiotu oczekiwanie rozumiane jako możliwość kształtowania swoich zachowań zgodnie z tym, co wynika ze „stanowiska” instytucji, organu czy jednostki organizacyjnej Unii Europejskiej oraz ocena, czy oczekiwanie to jest uzasadnione, a więc czy zasługuje na ochronę.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości wielokrotnie podkreślano, iż możliwość skorzystania z zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań przez podmiot, na rzecz którego zostało wydane korzystne rozstrzygnięcie, wymaga przede wszystkim ustalenia, czy działanie organów administracji wywołało u ostrożnego i rozważnego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania⁶⁴. Tym samym za pierwszą przesłankę warunkującą zastosowanie mechanizmu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań przyjmuje się, że działanie administracji wywołujące poczucie zaufania u jednostki jest jasne i jednoznaczne. Druga przesłanka wymaga, aby oczekiwanie jednostki było wywołane tym działaniem administracji, trzecia natomiast – aby jednostka postępowała uczciwie i rzetelnie, kierując się aktami administracji lub utrwaloną praktyką⁶⁵.

Podobnie przesłanki prawne ochrony uzasadnionych oczekiwań formułuje Ł. Prus⁶⁶, wskazując na:

- 1) konieczność istnienia aktu lub innego zachowania organu stanowiącego bądź stosującego prawo unijne, które wzbudziło po stronie jednostki „oczekiwanie prawne”;
- 2) uzasadnione oczekiwania mogące powstać tylko po stronie rozsądnego i przezornego podmiotu prawa (obiektywizacja skutku prawnego);
- 3) to, że ochrona uzasadnionych oczekiwań nie może się sprzeciwiać interes publiczny leżący u podstaw zaskarżonego aktu lub innego rodzaju zachowania.

⁶³ M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 55.

⁶⁴ Por. wyroki TSUE: z dnia 10 grudnia 1975 r. w sprawach połączonych od 95/74 do 98/74, 15/75 oraz 100/75, Union nationale des coopératives agricoles de céréales i inni przeciwko Komisji i Radzie, EU:C:1975:172, pkt 43–45 oraz z dnia 1 lutego 1978 r., 78/77, Lührs, EU:C:1978:20, pkt 6.

⁶⁵ M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 162.

⁶⁶ Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 36–38.

Źródłami uzasadnionych oczekiwań mogą być wszelkiego rodzaju kategorie źródeł prawa administracyjnego, zarówno *sensu largo*, jak i *stricto* (w tym *soft law*), w szczególności różne przejawy zachowania władz publicznych, takie jak stanowienie prawa, decyzje wydawane przez organy administracyjne, indywidualne oświadczenia lub stanowiska organów czy też stała praktyka administracyjna (faktyczne działania)⁶⁷. Nie ulega jednak wątpliwości, że zapewnienie takie powinno być konkretne, bezwarunkowe i skierowane wprost do skarżącego⁶⁸. Jednostka na jego podstawie powinna zatem nabyć zaufanie, że jej coś personalnie obiecano. W krajowym prawie podatkowym niewątpliwie takim zapewnieniem będzie stanowisko organu interpretacyjnego, wyrażone w interpretacji indywidualnej. „Takiego zaufania nie mogła nabyć osoba trzecia, nawet jeżeli знаła treść interpretacji. Jeśli nabyła pewne zaufanie, zakładając, że organ podatkowy powinien także potraktować ją identycznie, to nie jest to zaufanie, które bazowałoby na jakiejś podstawie normatywnej. Po prostu nic jej nie obiecano”⁶⁹.

Analizując drugą przesłankę, w literaturze⁷⁰ wskazuje się, że uzasadnione będzie oczekiwanie, iż nastąpi zdarzenie, które w normalnych warunkach by wystąpiło (przy uwzględnieniu testu rozsądku, przyjętego z dorobku anglosaskiej tradycji prawnej *reasonable man*). Weryfikacja przeprowadzana jest na podstawie kryteriów obiektywnych, za pomocą których konstruuje się model rozsądnego i uczciwego podmiotu prawa, którego uzasadnione, a więc racjonalne oczekiwanie może być sądownie chronione z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy. Tym samym oczekiwania muszą być obiektywne i odpowiadać prawu, a jednostka musi działać w dobrej wierze. Samo zatem subiektywne przekonanie jednostki nie jest wystarczające do ziszczenia się analizowanej przesłanki.

Natomiast H. Filipczyk wskazuje nie tylko na prawne, ale i na moralne uzasadnienie oczekiwań, zaznaczając, że ich rozdział nie jest możliwy do przeprowadzenia. O prawnym uzasadnieniu można mówić, gdy oczekiwanie jest uzasadnione w świetle regulacji prawnej, która je chroni⁷¹. Niewątpliwie należy zgodzić się z cytowaną autorką, że ochrona uzasadnionych oczekiwań buduje pewność prawa w aspekcie jego przewidywalności poprzez obowiązek zachowania zgodnego ze wzorcem wynikającym

⁶⁷ M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*

⁶⁸ Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 36.

⁶⁹ W. Morawski, *Zasada równości...*, s. 283.

⁷⁰ Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 37.

⁷¹ Ł. Prus, *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w nowej Ordynacji podatkowej...*, s. 189.

ze źródła zaufania, sprzyja stałości w wykładni i stosowaniu prawa oraz stanowi ochronę przed skutkami niepewności prawa.

Ostatnia przesłanka testu uzasadnionych oczekiwań zostanie spełniona, gdy w danych okolicznościach interes jednostki ma pierwszeństwo przed interesem publicznym (interesem UE). Uzasadnione oczekiwania jednostki mogą zostać nieuwzględnione, gdy istnieje interes UE, który *in concreto* wyklucza ochronę interesu indywidualnego⁷², co należy do oceny sądu *ad casum*.

Reasumując, proces stosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań polega w pierwszej kolejności na ustaleniu, czy istnieje takie działanie, które mogłoby wywołać oczekiwania jednostki. Dalej należy zbadać, czy oczekiwania takie mają charakter uzasadniony. W przypadku odpowiedzi twierdzącej rozważyć należy możliwość przyznania im ochrony, o ile nie stoi temu na przeszkodzie interes publiczny. Ta ostatnia przesłanka jest spełniona, gdy wyważenie wchodzących w grę interesów wykazuje, że w danych okolicznościach interes publiczny nie ma pierwszeństwa przed interesem osoby zainteresowanej utrzymaniem sytuacji, którą w sposób zasadny mogła ona uważać za trwałą⁷³.

6. ZASADA OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

Jak już wskazano, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań stanowi część unijnego porządku prawnego i powinna być przestrzegana zarówno przez organy administracji, jak i sądy krajowe w procesie stosowania regulacji unijnych⁷⁴. Zdaniem Ł. Prusa⁷⁵ stanowi ona kryterium kontroli sądowej prowadzonej z punktu widzenia pewnej wartości wyrażonej w porządku prawnym UE (wartości chronionej przez wymiar sprawiedliwości).

⁷² Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 37–38.

⁷³ Tak uważa J. Lemańska, która odwołuje się do opinii rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie C-408/04, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Salzgitter AG – J. Lemańska, *Uzasadnione oczekiwania...*, s. 209–210.

⁷⁴ Por. wyroki TSUE: z dnia 3 grudnia 1998 r., C-381/97, Belgocodex, EU:C:1998:589, pkt 26; z dnia 26 kwietnia 2005 r., C-376/02, Goed Wonen, EU:C:2005:251, pkt 32; z dnia 26 kwietnia 1988 r., C-316/86, Krücken, EU:C:1988:201, pkt 22; z dnia 1 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych od C-31/91 do C-44/91, Lageder i inni, EU:C:1993:132, pkt 33; z dnia 8 czerwca 2000 r., C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR, EU:C:2000:303, pkt 44.

⁷⁵ Ł. Prus, *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań...*, s. 35.

Tak więc uzasadnione oczekiwania stanowią określony wzorzec, który należy skonfrontować ze stanem sprawy zawisłej przed sądem. Naruszenie uzasadnionych oczekiwań, jak podkreśla autor, skutkuje stwierdzeniem nieważności badanego aktu bądź odpowiedzialnością odszkodowawczą Unii Europejskiej.

Analizując orzecznictwo TSUE, M. Niedźwiedź⁷⁶ zwraca uwagę na utrwaloną pozycję zasady ochrony uprawnionych oczekiwań w judykaturze sądu unijnego, na co wskazuje powoływanie się przez TSUE w swoich najnowszych orzeczeniach zarówno na orzeczenia sprzed kilku, jak i kilkudziesięciu lat. Przykładowo: w wyroku TSUE w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03, Belgia przeciwko Komisji (pkt 19–21), Trybunał wskazał, że prawo do powoływania się na ochronę uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdemu podmiotowi, w którym instytucja wzbudziła uzasadnione nadzieje. Zdaniem Trybunału nie może powoływać się na naruszenie tej zasady ten, komu administracja nie udzieliła wyraźnych zapewnień. Ponadto jeśli rozsądny i przezorny podmiot gospodarczy jest w stanie przewidzieć wydanie przepisów wspólnotowych mogących wpłynąć na jego interesy, nie może on powoływać się na tę zasadę w razie wydania takich przepisów. Trybunał argumentował także, iż nawet zakładając, że Wspólnota uprzednio stworzyła sytuację mogącą rodzić uzasadnione oczekiwania, bezwzględny interes publiczny może sprzeciwiać się wydaniu środków przejściowych w sytuacjach, które powstały przed wejściem w życie nowych uregulowań, a które mogą jeszcze ulec zmianie.

Do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań w zakresie podatku od wartości dodanej odwoływał się wielokrotnie w swojej judykaturze TSUE, wskazując, że prawo powołania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach⁷⁷. W wyroku z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie C-183/14 *Salome i Oltean*⁷⁸ TSUE uznał, że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, temu, aby krajowa administracja podatkowa w następstwie kontroli skarbowej podjęła decyzję o objęciu transakcji VAT oraz nałożyła dodatkowe zobowiązanie podatkowe

⁷⁶ M. Niedźwiedź, *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego...*, s. 58.

⁷⁷ Wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r., *Salome i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁷⁸ EU:C:2015:454, pkt 54.

pod warunkiem, że decyzja ta oparta jest na jasnych i precyzyjnych zasadach, a praktyka tego organu administracji nie była tego rodzaju, że mogła prowadzić do wywołania w świadomości ostrożnego i należyte poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, iż podatek taki nie zostanie zastosowany do tych transakcji, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego. Natomiast w orzeczeniu z dnia 21 lutego 2018 r. C-628/16⁷⁹ TSUE, odnosząc się do kwestii prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku błędnej kwalifikacji na gruncie VAT jednej z czynności w ramach dostaw łańcuchowych, na podstawie zasady uzasadnionych oczekiwań wskazał, że w wypadku, gdy druga dostawa w łańcuchu dwóch następujących po sobie dostaw skutkujących jednym transportem wewnątrzspółnotowym stanowi dostawę wewnątrzspółnotową, nabywca końcowy nie może odliczyć od VAT, do którego zapłaty jest zobowiązany, kwoty VAT nienależnie zapłaconej od towarów, które zostały mu dostarczone w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej zwolnionej z podatku, jedynie na podstawie błędnej faktury przekazanej przez dostawcę. Podmiot gospodarczy nie może jednak na podstawie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań polegać tylko na informacjach znajdujących się na fakturze dostarczonej przez jego dostawcę, wskazujących, że dostawa jest dostawą wewnętrzną, aby powołać się na prawo do odliczenia VAT. Może natomiast domagać się zwrotu podatku nienależnie zapłaconego podmiotowi gospodarczemu, który wystawił błędną fakturę, zgodnie z prawem krajowym⁸⁰.

7. ZASADA OCHRONY UZASADNIONYCH OCZEKIWAŃ W ORZECZNICTWIE SĄDÓW KRAJOWYCH

W obszarze prawa krajowego zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań utożsamiana bywa z zasadą zaufania i stanowi podstawę udzielenia podatnikowi podatku od towarów i usług przez krajowe sądy administracyjne ochrony prawnej sięgającej poziomu gwarantowanego przez indywidualne interpretacje prawa podatkowego.

Za przełomowy w tym aspekcie uznać należy wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r. w sprawie I FSK 494/17⁸¹, rozstrzygający kwestię

⁷⁹ EU:C:2018:84, pkt 45–49.

⁸⁰ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁸¹ CBOSA.

prawidłowej klasyfikacji świadczonych usług utrzymania dróg w systemie „utrzymaj standard” jako świadczeń kompleksowych, a w konsekwencji zastosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług, w sytuacji gdy świadczącemu usługi nie została wydana indywidualna interpretacja prawa podatkowego.

W kwestii zasady zaufania (zasady uzasadnionych oczekiwań) NSA stwierdził, iż zasada ta – jako jedna z podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego – wyklucza możliwość żądania zapłaty, *a posteriori* podatku VAT, którego podatnik w związku z będącymi przedmiotem sporu usługami nie naliczył swojemu partnerowi handlowemu oraz nie wpłacił na rachunek administracji podatkowej, w sytuacji gdy utrwalona wykładnia i praktyka stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, na podstawie której podatnik ukształtował długoterminowe zobowiązanie do świadczenia usługi, dawały podstawy do wystąpienia u tego podatnika uzasadnionego przekonania, że nie jest zobowiązany do naliczania rzeczowego podatku. Za przesądzającą w realiach rozstrzyganej sprawy NSA uznał okoliczność, że podatnik oparł się na utrwalonej wykładni prezentowanej przez organy podatkowe wydające interpretacje indywidualne, której przestrzegania wymagał także zamawiający, a która to wykładnia została podatnikowi potwierdzona przez właściwy dla niego organ podatkowy w protokole kontroli jej rozliczeń, po czym – po zmianie tej wykładni przez Ministra Finansów w 2014 r. – wydano decyzję określającą podatnikowi różnicę podatku (23% i 8%) z uwagi na stosowanie się do uprzedniej wykładni i praktyki podatkowej w przedmiocie kwalifikowania i opodatkowania spornej usługi. Stosując zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, NSA stwierdził, że podatnik wprawdzie nie otrzymał indywidualnej interpretacji, lecz został poddany czynnościom kontrolnym weryfikującym zastosowane przez niego opodatkowanie podatkiem od towarów i usług jako prawidłowe. Tym samym różnicowanie sytuacji podatnika, wobec którego wydana została interpretacja w stosunku do sytuacji przeprowadzenia u niego kontroli, w wyniku której stwierdzono prawidłowość opodatkowania, byłoby sprzeczne z zasadami zaufania, równości i sprawiedliwości. Sąd ten, przy założeniu istnienia ugruntowanej wykładni interpretacyjnej Ministra Finansów, stwierdził podobieństwo działania podatkowego w stosunku do podatników korzystających z interpretacji indywidualnej i podatników niekorzystających z tego dobrodziejstwa w sytuacji, gdy przeprowadzona kontrola podatkowa nie stwierdziła naruszeń prawa co do sposobu opodatkowania spornych usług. Oznacza to, że stosując zasadę zaufania, konieczne jest

ustalenie, że działanie organu interpretacyjnego czy organu podatkowego poprzez wydaną w stosunku do podatnika interpretację indywidualną bądź inne rozstrzygnięcie stanowiące ocenę stosowania przez podatnika prawa, stanowiło udzielenie mu przez ten organ precyzyjnych zapewnień co do sposobu rozstrzygnięcia danej sprawy. Jak już wskazano wyżej, NSA uznał, że naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań następuje w przypadku kumulatywnego spełnienia trzech warunków: istnienia obiektywnej podstawy uzasadnionych oczekiwań, braku możliwości przewidzenia zmiany postępowania przez organ i braku istnienia interesu publicznego, który byłby sprzeczny z ochroną uzasadnionych oczekiwań.

Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie znajdzie zastosowania, gdy podatnik nie uzyskał w toku kontroli czy postępowania podatkowego zapewnienia (przykładowo w formie protokołu kontroli) bądź stanowiska organu administracji co do prawidłowości przyjętego przez niego sposobu stosowania prawa w formie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Bez znaczenia dla przyjęcia tej tezy jest funkcjonowanie w obrocie prawnym interpretacji indywidualnych wydanych na rzecz innych podmiotów⁸². Podatnik, na rzecz którego nie wydano interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zna treść interpretacji wydanej dla innych podmiotów, nie może nabywać zaufania, gdyż, jak zasadnie podkreśla W. Morawski⁸³, po prostu nic mu nie obiecano.

W analizowanym wyroku NSA przyjął, że w rozstrzyganej sprawie zaistniała przesłanka zastosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, organ administracji uzewnętrznił bowiem sposób interpretowania przez siebie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁸⁴, z którymi mógł zapoznać się podatnik. Zdaniem NSA mogło to wzbudzić w podatniku oczekiwanie, iż zostanie potraktowany przez organy podatkowe w sposób deklarowany w interpretacji.

W głosie do przywołanego wyżej wyroku M. Kalinowski⁸⁵ zauważył, że z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wynika, iż przed zastosowaniem zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań należy przeprowadzić

⁸² Por. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 14 maja 2021 r., sygn. I SA/GI 199/21; z dnia 24 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/GI 167/20 i sygn. I SA/GI 168/20, CBOSA.

⁸³ W. Morawski, *Zasada równości...*, s. 283. Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 lipca 2021 r., sygn. I SA/GI 581/19, CBOSA.

⁸⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931.

⁸⁵ M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 164–165.

swoisty test, który ma wykazać, czy oczekiwanie podatnika zasługuje na ochronę prawną. Zdaniem tego autora w prawie podatkowym zasada uzasadnionych oczekiwań wyraża założenie, że podatnik zostanie potraktowany w sposób wynikający z zapewnień administracji, nawet jeśli byłby potraktowany w sposób bardziej uprzywilejowany, niż wynika to z prawidłowego zastosowania odpowiednich przepisów ustaw podatkowych. Ten aspekt stosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań prowadzi w istocie do konfliktu z wynikającą z art. 7 Konstytucji RP oraz art. 120 o.p. zasadą legalizmu, która obliguje organy władzy publicznej do działania na podstawie i w granicach prawa, którego rozwiązaniem jest ustalenie warunkowej relacji pierwszeństwa jednej z pozostających z sobą w kolizji zasad prawnych w konkretnym stanie faktycznym⁸⁶.

Takie podejście w okolicznościach konkretnej sprawy znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, które wążąc skutki zastosowania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań (zasady zaufania) z koniecznością respektowania zasad legalizmu, równości i powszechności opodatkowania, uznały m.in. w wyroku NSA z dnia 7 marca 2014 r., że zastosowanie w sposób nieprawidłowy obniżonej stawki podatku od towarów i usług, poprzez odwołanie się do zasady zaufania do organów podatkowych i art. 2 Konstytucji RP naruszałoby inne przepisy Konstytucji RP, w tym zasad równości (art. 32 ust. 1) czy powszechności opodatkowania (art. 84)⁸⁷. Jednak w wyniku ograniczenia stosowania zasady zaufania *de facto* dochodzi do jej niestosowania, co w istocie oznacza możliwość i brak odpowiedzialności organów za wprowadzanie podatnika w błąd⁸⁸.

Aprobuując zajęte przez sąd stanowisko, M. Kalinowski podkreślił wszakże, że NSA nie rozważył kwestii, czy informacja organu administracji mogła wzbudzić zaufanie u ostrożnego i rozważnego podmiotu gospodarczego. Innymi słowy: konieczną przesłanką udzielenia ochrony jest dobra wiara podatnika co do tego, czy znajdzie do niego zastosowanie określona interpretacja prawa podatkowego⁸⁹. W glosowanym wyroku NSA zauważył jednak, że kwestia traktowania w podatku od towarów i usług świadczeń złożonych jest stosunkowo jasna i nie powinna budzić wątpliwości. Była

⁸⁶ R. Alexy, *Teoria...*, s. 80 i 82, za M. Kalinowski, *Opodatkowanie podatkiem VAT...*, s. 164.

⁸⁷ Por. wyrok NSA z dnia 7 marca 2014 r., sygn. I FSK 139/13, CBOSA.

⁸⁸ Por. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 494/17, CBOSA.

⁸⁹ Wyroki TSUE: z dnia 16 lipca 1998 r., C-298/96, Ölmühle Hamburg i inni, EU:C:1998:372, pkt 29; z dnia 19 września 2002 r., C-336/00, Huber, EU:C:2002:509, pkt 59.

ona bowiem szczegółowo analizowana zarówno w orzecznictwie tego sądu, jak i w orzecznictwie TSUE. Tym samym, jak podkreśla M. Kalinowski, należałoby stwierdzić, że ostrożny i rozważny przedsiębiorca powinien samodzielnie ustalić prawidłowy sposób potraktowania świadczonej przez siebie usługi złożonej, gdyby zaś to uczynił, powinien dojść do wniosku, że interpretacje prawa podatkowego, do których się zastosował, budzą wątpliwości. To zaś mogłoby doprowadzić do wniosku, iż nie był on w dobrej wierze w odniesieniu do zastosowania w stosunku do niego znanej mu interpretacji prawa podatkowego, a wymagania dotyczące znajomości prawa podatkowego należałoby uznać za bardzo wysokie. Sytuacja byłaby natomiast odmienna, gdyby istniało kilka rozbieżnych interpretacji, do których podatnik mógł mieć dostęp. W takich okolicznościach od przeczornego podatnika należałoby oczekiwać ostrożności polegającej na podjęciu takich działań, które wyjaśniłyby sporne zagadnienie prawne.

Analogicznie w wyroku z dnia 2 lipca 2019 r. I FSK 119/17 NSA odwołał się do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, rozstrzygając sporną kwestię dotyczącą prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na nabycie towarów i usług związanych zarówno z czynnościami wykonywanymi w ramach zadań administracyjnych nałożonych na organy samorządowe stosownymi przepisami, jak i z transakcjami, w których gmina występowała jako podatnik podatku od towarów i usług. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż w szczególności należy mieć na uwadze zasadę pewności prawa (ochrony uzasadnionych oczekiwań), którą uznać należy za naruszoną, gdy przy niejednoznaczności zakresu opodatkowania danej czynności czy np. realizacji prawa do odliczenia w przypadku VAT organy państwa, w tym wyspecjalizowane w zakresie wykładni i stosowania prawa podatkowego, określają stanowczo zakres tego opodatkowania lub np. realizacji prawa do odliczenia, czy to poprzez utrwaloną praktykę podatkową organów podatkowych, czy utrwaloną wykładnię jurydyczną, po czym zmieniają tę praktykę (wykładnię) i w stosunku do stosujących się do niej podatników wszczynają działania egzekwujące prawo podatkowe według zmienionej wykładni tego samego zagadnienia. Pewność prawa w europejskim kręgu kulturowym jest postrzegana jako istotna wartość, stanowiąca podstawę porządków prawnych budowanych na bazie zasady państwa prawnego. Naczelny Sąd Administracyjny podniósł także, iż jednym z istotnych celów przyświecających zasadzie pewności prawa, określanej także jako zasada uprawnionych oczekiwań (ochrony uzasadnionych oczekiwań), w postępowaniu podatkowym jest to, aby podatnika nie obciążały błędy lub

uchybień organu państwowego, w szczególności niewłaściwa interpretacja przepisów prawa, do której się stosuje.

W analizowaną problematykę zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań wpisuje się także wyrok NSA z dnia 30 lipca 2021 r. I FSK 1749/18⁹⁰ dotyczący opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez franczyzobiorców w ramach sieci restauracji fast food po wyroku TSUE w sprawie C-703/19⁹¹. Pomimo iż sąd ten, rozważając zarzuty skargi kasacyjnej, nie powołał się w swoich rozważaniach na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, analizując zasadę zaufania, to jednak orzeczenie to w istocie stanowi kontynuację koncepcji zaprezentowanej w analizowanym już wyroku NSA w sprawie I FSK 494/17 w odniesieniu do ochrony prawnej podatnika podatku od towarów i usług w aspekcie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Koncepcji, która w istocie w określonych stanach faktycznych zrównuje ochronę podatnika na podstawie zasady zaufania identyfikowanej z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań do wynikającej z art. 14k o.p. formuły nieszkodzenia, przysługującej podatnikowi objętemu funkcją gwarancyjną wynikającą z interpretacji indywidualnej.

W powołanym judykacie NSA rozważał naruszenie art. 121 o.p. w sytuacji, gdy u podatnika przeprowadzone zostało postępowanie kontrolne w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za 2011 r., w rezultacie którego nie zakwestionowano prawidłowości stosowanych przez podatnika stawek podatku dotyczących różnych systemów sprzedaży, i wydano wynik kontroli. Jednak w wyniku złożonych korekt deklaracji została przeprowadzona ponowna kontrola, a stanowisko podatnika uznano za nieprawidłowe.

Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając wpływ na zobowiązania podatkowe podatnika uprzednio przeprowadzonego postępowania kontrolnego oraz interpretacji indywidualnych wydanych w odniesieniu do francyzodawców oraz francyzobiorców, zauważył, że w sytuacji, gdy podatnik będzie się stosował do znanej mu utrwalonej praktyki rozstrzygnięcia przez organ podatkowy spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym, w przeciwieństwie do Kodeksu postępowania administracyjnego, nie

⁹⁰ Por. wyroki NSA z dnia 30 lipca 2021 r. wydane w stosunku do tego samego francyzobiorcy w sprawach sygn. I FSK 1290/18, sygn. I FSK 1461/18, sygn. I FSK 1516/18, sygn. I FSK 1649/18, sygn. I FSK 1678/18, CBOŚA.

⁹¹ Z dnia 22 kwietnia 2021 r., EU:C:2021:314.

stworzono mu w Ordynacji podatkowej żadnej normatywnie wyrażonej ochrony prawnej, obligującej organ do jakiegokolwiek formy jego ochrony. Sąd ten podkreślił fakt, że jedyną normą, z jakiej organ może skorzystać w takiej sytuacji, jest art. 121 § 1 o.p., lecz przepis ten, stanowiąc, że „postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych”, nie określa, jak powinien postąpić organ w sytuacji, gdyby sam stwierdził, że norma ta została naruszona poprzez nieuwzględnienie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. W takiej sytuacji organ podatkowy w konfrontacji zasady legalizmu, obligującej go do zastosowania określonej normy prawa podatkowego, z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań, nieobwarowanej – jak w przypadku instytucji interpretacji (art. 14k i art. 14m § 1 o.p.) – obowiązkiem i określeniem sposobu jej realizacji, zawsze stanie na gruncie zasady legalizmu.

Naczelný Sąd Administracyjny podkreślił także, że skarżący, podejmując decyzję w zakresie zastosowania kwalifikacji czynności jako dostawy towarów i związanej z nią stawki podatku od towarów i usług, działał nie tylko na podstawie interpretacji indywidualnej wydanej przez Ministra Finansów w stosunku do franczyzodawcy, ale podjął także decyzje na podstawie utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych, prezentowanej w indywidualnych interpretacjach wydanych na rzecz innych podmiotów.

Tym samym w ocenie NSA naruszenie art. 121 § 1 o.p. polegało na nieuwzględnieniu jednolitej linii interpretacyjnej oraz pominięciu przez organ podatkowy faktu wcześniejszego potwierdzenia prawidłowości stosowania stawki VAT w wysokości 5% w odniesieniu do sprzedaży realizowanej przez skarżącego w trakcie postępowania kontrolnego za 2011 r. W związku z tym organy podatkowe nie mogą żądać, aby podatnik uiszczył podatek według wyższej stawki w sytuacji, kiedy – jak w rozpatrywanej sprawie – dokonując korekty, działał w zaufaniu do organów podatkowych, ze względu na przeprowadzone wcześniej czynności kontrolne oraz jednolitą wykładnię organów podatkowych, prezentowaną w licznych interpretacjach wydanych w stosunku do franczyzodawców i franczyzobiorców.

Na obowiązek uwzględniania wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP zasady uzasadnionych oczekiwań w kontekście pewności gwarantowanych przez terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych NSA zwrócił uwagę w wyroku z dnia 25 sierpnia 2021 r. w sprawie II FSK 539/21⁹², rozstrzygając kwestię instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych.

⁹² CBOSA.

8. PODSUMOWANIE

Powyższe rozważania prowadzą do konkluzji, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, jako ogólna zasada prawa unijnego, stanowiąc atrybut państwa prawa, odgrywa doniosłą rolę gwarancyjną dla podmiotów w obszarze prawa podatkowego, zarówno w przestrzeni prawnej Unii Europejskiej, jak i w prawie krajowym. W tym ostatnim systemie na gruncie prawa podatkowego utożsamiana bywa z zasadą zaufania, a ukształtowana w orzecznictwie NSA koncepcja zakłada, w określonych stanach faktycznych, ochronę prawną zrównaną w istocie z ochroną podatnika, wynikającą z indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

Jednakże, jak wykazano powyżej, nie każde oczekiwanie podatnika będzie prawnie chronione, a mechanizm funkcjonowania zasady uzasadnionych oczekiwań zdeterminowany jest niewątpliwie specyfiką prawa podatkowego jako prawa publicznego. Warunkiem udzielenia ochrony prawnej *ad casum* jest pozytywna weryfikacja przeprowadzona w ramach testu ochrony prawnie uzasadnionych oczekiwań, mająca na celu ustalenie, czy na skutek działania organów administracji podatkowej wzbudzone zostało u danego podmiotu (podatnika) zaufanie (oczekiwanie) co do możliwości kształtowania jego zachowania według stanowiska organu oraz czy oczekiwanie to można uznać za obiektywnie uzasadnione. Istotne jest również, aby podatnik odwołujący się do zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań był rozważny (rozsądny czy też przezorny), a jego interes indywidualny *ad casum* miał pierwszeństwo nad interesem publicznym. Zastosowanie mechanizmu ochronnego wynikającego z analizowanej zasady wymaga wyważenia przez sąd na płaszczyźnie stosowania prawa tej zasady z innymi, pozostającymi z nią w konflikcie, zasadami wyrażającymi odmienne wartości.

BIBLIOGRAFIA

- Alexy R., *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010.
- Ayhan T., *The Principle of Legal Certainty in EU Case Law*, „TODAIÈ's Review of Public Administration” 2010, vol. 4, no. 3.
- Bącal A., Tararuj-Młynik J., *Zasada zaufania i zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3–4(96–97).
- Craig P., *EU Administrative Law*, Oxford 2012, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199568628.001.0001>
- Craig P., *Substantive Legitimate Expectations in Domestic and Community Law*, „Cambridge Law Journal” 1996, vol. 55, <https://doi.org/10.1017/S0008197300098184>

- Ćwik-Bury A., *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020.
- Filipczyk H., *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w nowej Ordynacji podatkowej – przepisy, racje, konteksty*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2021.
- Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Hart H.L.A., *The Concept of Law*, Oxford 1994.
- Kalinowski M., *Opodatkowanie podatkiem VAT usług złożonych. Ochrona uzasadnionych oczekiwań podatnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., I FSK 494/17*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2019, nr 12.
- Kalisz A., *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2007.
- Kalisz-Prakopik A., Leszczyński L., *Zasady prawa w stosowaniu prawa wspólnotowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 1.
- Kmieciak Z., *Ochrona zaufania w prawie administracyjnym. Ustalenia teoretyczne i doświadczenia praktyki*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 11.
- Knysiak-Sudyka H., *Ocena regulacji art. 7a, 7b i 8 Kodeksu postępowania administracyjnego – czy ustawodawca stworzył nowe zasady ogólne postępowania administracyjnego?*, „Casus” 2019, nr 93.
- Kordela M., *Zasady prawa jako normatywna postać wartości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2006, R. LXVIII, z. 1.
- Kordela M., *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012.
- Lemańska J., *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*, Warszawa 2016.
- Leszczyński L., Maroń G., *Pojęcie i treść zasad prawa oraz klauzul odsyłających. Uwagi porównawcze*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia. Sectio G (Ius)” 2013, vol. LX, no. 1.
- Leszczyński L., Maroń G., *Zasady prawa i generalne klauzule odsyłające w operatywnej wykładni prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia. Sectio G” 2013, vol. LX, no. 2.
- Marcisz P., *Koncepcja tworzenia prawa przez Trybunał Sprawiedliwości UE*, Warszawa 2015.
- Miąsik D., *Europeizacja prawa administracyjnego – pojęcie i konteksty*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 3: Europeizacja prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2014.
- Morawski W., *Zasada równości a indywidualne interpretacje podatkowe*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.
- Niedźwiedź M., *Zasady ogólne europejskiego prawa administracyjnego – zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań – wprowadzenie i wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 13.07.1965 r., 111/63, Lemmerz-Werke GmbH przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2020, nr 7.
- Prus Ł., *Ochrona uzasadnionych oczekiwań jednostki jako zasada ogólna europejskiego prawa administracyjnego*, Wrocław 2018.
- Prus Ł., *Ochrona uzasadnionych oczekiwań w prawie unijnym i polskim*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2019, nr 4.

- Prus Ł., *W kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań w prawie administracyjnym UE. Glosa do wyroku TS z dnia 19 maja 1992 r., C-104/89 oraz C-37/90*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, nr 3.
- Schönberg S., *Legitimate Expectations in Administrative Law*, Oxford 2000, <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198299479.001.0001>
- Sołtys A., *Obowiązek wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym jako instrument zapewnienia efektywności prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2015.
- Świątkiewicz J., *Europejski Kodeks Dobrej Administracji (wprowadzenie, tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w kategoriach polskich procedur administracyjnych)*, Warszawa 2007.
- Thomas R., *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*, Oxford-Portland 2000.
- Wiatrowski R., *Wykładnia pronijna Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług*, Warszawa 2021.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974.
- Wróbel A., *Komentarz do art. 8*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2019.
- Wróbel A., *Źródła prawa Unii Europejskiej*, [w:] *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. tenże, t. I, Warszawa 2010.

THE PRINCIPLE OF LEGITIMATE EXPECTATIONS. REFLECTIONS ON THE BASIS OF TAX LAW

Summary. The article deals with the subject of the legal protection of a taxpayer, which is based on the principle of legitimate expectations according to the European Court of Justice case law. The author stresses that case law formulates assertion of the right to rely on the principle of the protection of legitimate expectations, which extends to any taxable person in a situation in which an administration authority has caused that person to entertain expectations which are justified by precise assurances provided to him.

Keywords: legitimate expectations, legal protection, tax law

METAFIZYKA W STOSOWANIU PROSTEGO JĘZYKA PRZEZ KRAJOWĄ ADMINISTRACJĘ SKARBOWĄ ORAZ MINISTERSTWO FINANSÓW

Streszczenie. Przedmiotem artykułu są zagadnienia związane ze stosowaniem prostego języka i jego upraszczaniem, ze szczególnym uwzględnieniem projektu „Ulga językowa”, który realizuje Krajowa Administracja Skarbowa wspólnie z Ministerstwem Finansów. Autor krytycznie ocenia powyższe działania i apeluje do „decydentów” z Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów, aby jak najszybciej wycofali się z zauroczenia wszelakimi językowymi nowinkami na temat tzw. prostego języka w obszarze prawa podatkowego czy szerzej finansów publicznych.

Słowa kluczowe: ulga językowa, prosty język, „klient”, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Minister Finansów, pracownik, funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Autor, pomimo gruntownej kwerendy materiałów, a przede wszystkim przeprowadzonych badań empirycznych na temat reguł stosowania przez Krajową Administrację Skarbową i Ministerstwo Finansów prostego języka, jego upraszczania, ze szczególnym uwzględnieniem tzw. ulgi językowej, przyznaje, że nie był w stanie odkodować awangardowego „nowatorstwa językowego” w tym obszarze. Z tego też powodu swoje opracowanie zatytułował *Metafizyka w stosowaniu prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową oraz Ministerstwo Finansów*, gdzie termin „metafizyka” rozumie – zgodnie ze słownikiem języka polskiego – jako rozważania o tym, co niepoznawalne, tajemnicze, niedostępne zmysłom i doświadczeniu, rzecz trudna do zrozumienia ze względu na duży stopień abstrakcji¹.

Celem artykułu jest ustalenie *ratio legis* forsowanych przez kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów od kilku już lat zasad stosowania prostego języka, jego upraszczania, no i oczywiście ulgi językowej, przy wykorzystaniu materiału empirycznego pochodzącego od Ministra Finansów, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości, dyrektorów izb administracji skarbowej, w połączeniu z metodami krytyczną, dogmatyczno-prawną oraz historyczno-prawną².

Teza badawcza zmierza do udzielenia odpowiedzi na podstawowe pytanie: „czy forsowane przez kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów zasady prostego języka i jego upraszczania w obszarze prawa podatkowego mają »dodatnią« wartość?”. Aby poprawnie metodologicznie przeprowadzić powyższe ustalenia badawcze, w pierwszej kolejności należy odkodować, co kryje się pod pojęciem „klient” lub „klientocentryczność”, którymi tak „płomiennie” posługuje się kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów.

¹ Słownik języka polskiego PWN, hasło: *metafizyka*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/slowniki/metafizyka.html> (dostęp: 13.04.2022).

² Zob. także I. Nowak, *National Revenue Administration – current organizational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, s. 38; tenże, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 41 i nast., <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>

2. KLIENT (KLIENTOCENTRYCZNOŚĆ) – ZARYS „IDEOLOGII”

2.1. Uwagi ogólne

Według wykonującego od 9 lutego 2022 r.³ do 26 kwietnia 2022 r.⁴ obowiązki ministra finansów – w tej roli M. Morawiecki⁵, Prezes Rady Ministrów i Minister Cyfryzacji – „pod pojęciem klient należy rozumieć każdą osobę, która może mieć obowiązek podatkowy w Polsce lub z innego powodu może kontaktować się z Krajową Administracją Skarbową i Ministerstwem Finansów”⁶. Ta swoista definicja *nolens volens* podatnika skłania do zastanowienia się, jaka jest etymologia terminu „klient”, którym namiętnie posługuje się kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów. Można odnieść nieodparte wrażenie, że w szczególności osoby ze ścisłego kierownictwa Ministerstwa Finansów recypowały zwrot „klient” z poprzednich swoich doświadczeń zawodowych – z szeroko rozumianego sektora bankowego, gdzie pełniły bez wątpienia znaczne funkcje

³ W dniu 9 lutego 2022 r. Prezydent RP A. Duda przyjął rezygnację T. Kościńskiego z funkcji ministra finansów, którą pełnił od 15 listopada 2019 r. – Ministerstwo Finansów, *Zmiany w Kierownictwie Ministerstwa Finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/zmiany-w-kierownictwie-ministerstwa-finansow3> (dostęp: 11.03.2022); Ministerstwo Finansów, *Kierownictwo*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/kierownictwo> (dostęp: 12.04.2022).

⁴ Ministerstwo Finansów, *Magdalena Rzeczowska nowym ministrem finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/magdalena-rzeczowska-nowym-ministrem-finansow> (dostęp: 13.04.2022).

⁵ Polski polityk i menedżer – Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Mateusz Morawiecki*, 2020, <https://www.gov.pl/web/premier/mateusz-morawiecki> (dostęp: 13.04.2022). „W 1998 roku rozpoczął pracę w Banku Zachodnim, gdzie w kolejnych latach był doradcą prezesa zarządu, a następnie dyrektorem banku. W 2001 roku, po połączeniu Banku Zachodniego i Wielkopolskiego Banku Kredytowego, wszedł w skład zarządu Banku Zachodniego WBK” – Wprost, *Mateusz Morawiecki*, b.d., <https://www.wprost.pl/tematy/10126719/mateusz-morawiecki.html> (dostęp: 11.04.2022). „W latach 2007–2015 prezes zarządu Banku Zachodniego WBK, należącego od 2011 r. do hiszpańskiej Grupy Santander” – Oko.press, *Mateusz Morawiecki*, b.d., <https://oko.press/ludzie/mateusz-morawiecki/> (dostęp: 13.04.2022); zob. także Business Insider, *Mateusz Morawiecki*, b.d., <https://businessinsider.com.pl/mateusz-morawiecki> (dostęp: 19.04.2022).

⁶ Pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022 pozyskane w trybie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 902 ze zm.). W przypadku pozostałych pism co do zasady od organów administracji podatkowej, przy których brak będzie informacji o bazie, w której są one dostępne, należy rozumieć, że zostały uzyskane na podstawie powyższego aktu prawnego.

– na grunt systemu podatkowego. A pozostali tzw. funkcyjni pracownicy i funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej (dalej: S.C.-S.), zarówno Krajowej Administracji Skarbowej, jak i Ministerstwa Finansów, bezrefleksyjnie powielają ten termin.

2.2. Klient (klientocentryczność) jako słowo klucz kierownictwa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów

Można wskazać co najmniej kilka osób ze ścisłego kierownictwa Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej, które nagminnie używają terminu „klient”.

Po pierwsze, T. Kościński⁷ (były Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej/Minister Finansów)⁸ wielokrotnie podnosił, że „do tej pory praktycznie struktura zarządcza Ministerstwa Finansów i KAS była hierarchiczna, wojskowa, minister był na górze [...] Przychodzi bardzo duża zmiana. Chcę, żebyśmy się zmienili, żebyśmy byli klientocentryczni. Nie używam słowa podatnik, używam słowa klient”⁹. Wyrażał także przekonanie, że „nie mamy korzyści z łapania klienta w pułapkę”¹⁰, gdyż „klienci urzędów skarbowych powinni je odwiedzać, żeby uzyskać poradę i konsultację”¹¹, ponieważ „lepiej pouczać, a nie karać, żeby klienci mogli rozwijać swój biznes”¹². Ponadto według T. Kościńskiego „stawiamy

⁷ „Posiada bogate doświadczenie (ponad 30-letnie, także międzynarodowe) w sektorze bankowym oraz administracji, gdzie zajmował kierownicze stanowiska. Od 1997 r. pełnił funkcję dyrektora w Banku Zachodnim WBK S.A. Wcześniej pracował w Polskim Banku Rozwoju S.A., Banku Przemysłowo-Handlowym, Banku Śląskim, Pomorskim Banku Kredytowym, a także w dwóch bankach w Londynie” – Ministerstwo Finansów, *Tadeusz Kościński ministrem finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/tadeusz-koscinski-ministremfinansow> (dostęp: 7.03.2022); zob. także Ministerstwo Finansów, *Curriculum Vitae – Tadeusz Kościński*, 2020, <https://www.ebrd.com/documents/comms-and-bis/cv-koscinski.pdf> (dostęp: 13.04.2022).

⁸ Zob. szczegóły – Ministerstwo Finansów, *Ministrowie finansów*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/ministrowie-finansow> (dostęp: 7.03.2022).

⁹ Kościński: *Najważniejsze jest niskie bezrobocie*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 5.11.2021, <https://finanse.gazetaprawna.pl/artykuly/8285821,koscinski-niskie-bezrobocie.html> (dostęp: 2.02.2022).

¹⁰ T. Pietryga, A. Stec, *Minister finansów Tadeusz Kościński: Żaden samorząd nie straci na „Polskim Ładzie”*, 2021, <https://www.rp.pl/budzet-i-podatki/art19212071-minister-finansow-tadeusz-koscinski-zaden-samorzad-nie-straci-na-polskim-ladzie> (dostęp: 29.04.2022).

¹¹ Kościński: *Najważniejsze...*

¹² T. Pietryga, A. Stec, *Minister finansów...*

na potrzeby klientów, czyli naszych obywateli”¹³, ponieważ „podatnik to nasz klient”¹⁴ i „od dwóch lat otwieramy się na naszych klientów”¹⁵. Wskazywał on także, że „chcemy nagradzać naszych najlepszych ludzi, tych, którzy pomagają naszym klientom, czyli wszystkim uczciwym płatnikom podatków”¹⁶, ponieważ „staramy się dostosowywać nasze działania do oczekiwań naszych klientów i sytuacji, w jakiej się znajdują”¹⁷. Co więcej: „Ministerstwo Finansów i Krajowa Administracja Skarbowa nie zwalniamy tempa. Wielokrotnie już mówiliśmy, że stawiamy naszych klientów na pierwszym miejscu. Dostosowujemy nasze działania do ich oczekiwań”¹⁸. „Wchodzimy na coraz wyższe poziomy cyfryzacji. Co chwilę informujemy o uruchamianych przez nas e-usługach. To dowód na to, że naszych słów nie rzucamy na wiatr. Zmieniamy się dla naszych klientów”¹⁹, także tych zagranicznych²⁰.

Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec innych dość „futurystycznych” wypowiedzi T. Kościńskiego, z których wynika m.in., że „powinniśmy działać jak największa korporacja w Polsce. Mamy 38 milionów udziałowców, 27 milionów klientów i 63 tys. pracowników. I powinniśmy zachowywać się jak każda inna duża korporacja – słuchać naszych klientów, wiedzieć, czego oni potrzebują”²¹. W podobnym duchu wtórował mu także J. Patkowski,

¹³ Ministerstwo Finansów, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> (dostęp: 2.03.2022).

¹⁴ T. Pietryga, A. Stec, *Minister finansów...*

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Ibidem. Warto zauważyć, że T. Kościński jako Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej/Minister Finansów nie dostrzegał różnicy pomiędzy podatnikiem a płatnikiem (sic!).

¹⁷ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *MF i KAS wspierają uczciwy biznes i walczą z przestępczością ekonomiczną*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-i-kas-wspieraja-uczciwy-biznes-i-walczą-z-przestępczością-ekonomiczną> (dostęp: 15.04.2022).

¹⁸ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *TAX FREE – nowa odslona*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/tax-free--nowa-odslona> (dostęp: 16.04.2022).

¹⁹ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *Ruszamy z e-TOLlem*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/ruszamy-z-e-tollem> (dostęp: 4.04.2022).

²⁰ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *Program repatriacji kapitału do Polski*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/program-repatriacji-kapitału-do-polski> (dostęp: 5.04.2022).

²¹ *Kościński: Najważniejsze...* Trafnie zauważa J. Hrynkiewicz, że „urzędnicy mają zupełnie inne zadania niż korporacja. Firma ma jeden cel – zysk, a administracja ma rozwiązywać problemy społeczne, które nierozwiązane przynoszą bardzo dużo strat” – J. Hrynkiewicz w: A. Radwan, *Urząd to nie korporacja*, „Dziennik Gazeta Prawna” 24.11.2021,

podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów, według którego stworzenie nowego systemu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej, opartego na jasnych, sprawiedliwych i równych dla wszystkich kryteriach – takiego, jaki funkcjonuje w dużych, prywatnych firmach, gdzie podwyżki i nagrody nie są obligatoryjne, lecz są wypłacane – będzie kluczem do nowoczesnej, sprawnie funkcjonującej administracji, oferującej atrakcyjne miejsca pracy²².

Biorąc powyższe pod uwagę, autor niniejszej publikacji poddaje pod rozważenie obecnym oraz przyszłym decydom z Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów propozycję, aby wzorem międzynarodowych korporacji, które – o dziwo – deklarują, że „żyjemy nie po to, aby pracować”²³, wprowadzili do jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów „owocowe wtorki, słodkie środy, piwne piątki, hamaki do wypoczynku, codzienne śniadania i obiady w pracy” oraz – co najważniejsze w tym obszarze – wdrożyli stanowiska tzw. dyrektorów szczęścia (*happy manager/chief happiness officer*)²⁴ (sic!). I to zapewne przyniesie swoisty boom w naborze kandydatów do pracy/służby w wyżej wymienionych instytucjach! A na pewno zapobiegnie masowym odejściom²⁵ (sic!). I wówczas – po takich nowatorskich zmianach – już nie będzie trzeba we wszystkich jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej wdrażać jednolitego pionu personalnego, odpowiedzialnego za kreowanie przyjaznego, efektywnego i nowoczesnego środowiska pracy, który – włączając się w budowanie relacji pracodawcy z pracownikami i funkcjonariuszami S.C.-S. – wspiera kadre kierowniczą w procesie zarządzania oraz dostarcza rozwiązań i narzędzi ułatwiających

nr 227(5635), s. B8; analogicznie I. Nowak, *National Revenue Administration...*, s. 47; tenże, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle...*, s. 53.

²² I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, s. 93, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.04>

²³ „Dziś mamy tego świadomość” – szerzej A. Matłacz, *Dyrektorzy szczęścia wkraczają do firm*, 2019, <https://www.prawo.pl/kadry/chief-happiness-officer-happy-manager-czy-warto-tworzyc-takie,472842.html> (dostęp: 22.04.2022).

²⁴ Ibidem; I. Nowak, *National Revenue Administration...*, s. 47–48.

²⁵ „Myślę, że falę odejść mamy już za sobą, przypadła ona na okres pandemii, a w szczególności rok 2021. W ubiegłym roku z SCS odeszło 1145 funkcjonariuszy” – M. Rzeczkowska w: D. Mikołajczyk, *Służba Celno-Skarbowa ma już za sobą falę odejść? Nadinsp. Rzeczkowska o sytuacji kadrowej formacji*, 2022, https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/sluzba-celno-skarbowa-ma-juz-za-soba-fale-odejsc-nadinsp-rzeczkowska-o-sytuacji-kadrowej-formacji?fbclid=IwAR2Oag5fSp0xtlxrj-VgxUED6F-l4W6Iz-FvAQlw_AHbMcWUlzMeZxF54Io (dostęp: 25.04.2022).

administrowanie, m.in. poprzez identyfikację przyczyn odejść z pracy/służby dzięki magicznej formule pt. „Procedura przeprowadzenia wywiadu wyjściowego z pracownikiem/funkcjonariuszem odchodzącym z KAS”²⁶. Z ułomności metodologicznej ostatniego rozwiązania chyba sama autorka przywołanego wyżej pisma z dnia 28 stycznia 2022 r. – J. Szpilka – Dyrektor Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów – zdaje sobie sprawę, wskazując, że „największą trudność w przeprowadzeniu wywiadu wyjściowego stanowi niechęć do rozmowy oraz długa nieobecność odchodzącego pracownika/funkcjonariusza S.C.-S. Tak było np. w IAS w Lublinie, gdzie z uwagi na stałą nieobecność odchodzących z pracy/służby, nie można było przeprowadzić wywiadu z ponad 20 osobami”²⁷. Obserwacja praktyki dowodzi, że „dużo zależy od jakości przywództwa, bo bardzo łatwo jest uczynić człowieka nieszczęśliwym w pracy”²⁸.

Po drugie, M. Rzeczkowska (Szef Krajowej Administracji Skarbowej, a od 26 kwietnia 2022 r. Minister Finansów) podkreślała m.in., że „w centrum uwagi KAS znajduje się klient i to dla niego KAS się zmienia”²⁹; „wychodzimy naprzeciw oczekiwaniom naszych klientów i dostosowujemy swoje działania do ich potrzeb, ale też potrzeb otoczenia”³⁰, np. Krajowa Administracja Skarbowa w dobie pandemii wychodziła „naprzeciw oczekiwaniom swoich klientów”³¹, a uruchomiony 1 lutego 2021 r. e-Urząd

²⁶ Pismo Dyrektora Departament Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów J. Szpilki z dnia 28 stycznia 2022 r., nr DBM6.050.1.2022; zob. także I. Nowak, *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, s. 37 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>

²⁷ Pismo Dyrektora Departament Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów J. Szpilki z dnia 28 stycznia 2022 r., nr DBM6.050.1.2022.

²⁸ J. Heidtman w: A. Matłacz, *Dyrektorzy szczęścia...*

²⁹ Ministerstwo Finansów, *Działania MF i KAS w 2021 roku*.

³⁰ Rzeczkowska, szefowa KAS: *Zbadaliśmy jak ocenia nas podatnik*, 2021, <https://biznes.interia.pl/podatki/news-rzeczkowska-szefowa-kas-zbadalismy-jak-ocenia-nas-podatnik,nId,5226850> (dostęp: 13.04.2022); zob. także *Wystąpienie ministra finansów Tadeusza Kościńskiego i Szefa KAS Magdaleny Rzeczkowskiej*, 2022, <https://www.youtube.com/watch?v=wQ9HIZjDVg0> (dostęp: 11.04.2022).

³¹ M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Wspieramy podatników w czasie pandemii Covid-19*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/wspieramy-podatnikow-w-czasie-pandemii-covid-19> (dostęp: 12.04.2022).

Skarbowy cieszył się „dużą popularnością naszych klientów”³². Ponadto rozbudowywany e-Urząd Skarbowy będzie uwzględniał „różne potrzeby naszych klientów”³³. Co więcej, zdaniem M. Rzeczkwoskiej – ze względu na mobilność „naszych klientów” – planowane jest także odmiejszczenie usług świadczonych na ich rzecz oraz inne działania, które m.in. podniosą poziom obsługi klientów³⁴. Przykładowo: „nasz klient otrzyma narzędzia, dzięki którym w prosty i szybki sposób załatwi sprawę, będzie miał dostęp do swojej korespondencji z urzędem oraz złożonych deklaracji”³⁵.

Po trzecie, również w wypowiedziach A. Chałupy (Zastępcy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej) można usłyszeć m.in. o „budowaniu lepszych kontaktów z klientami”³⁶, nowych e-usługach „dla różnych grup naszych klientów”³⁷, usłudze, która „ułatwi naszym klientom kontakt z administracją skarbową”³⁸ czy też o nowym rozwiązaniu cyfrowym proponowanym „naszym klientom w najbliższym czasie”³⁹.

Po czwarte, J. Patkowski (podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów) podnosił, że priorytety resortu finansów⁴⁰ na lata 2022–2023 zostały

³² M. Rzeczkwoska w: Ministerstwo Finansów, *Status zwrotu – nowa usługa w e-Urzędzie Skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/status-zwrotu--nowa-uslugaw-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 14.04.2022).

³³ A. Rzeczkwoska w: Ministerstwo Finansów, *Usługi dla pełnomocników w e-Urzędzie Skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/uslugi-dla-pelnomocnikow-w-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 15.04.2022).

³⁴ M. Rzeczkwoska w: A. Pokojska, *Stawiamy na automatyzację*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 28.04.2022, nr 82(5744), s. F4.

³⁵ Ibidem.

³⁶ A. Chałupa, w: *Podpisanie listu intencyjnego w sprawie powołania uczelni kształcącej kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=Efd8qgrNFcc> (dostęp: 8.04.2022).

³⁷ Ministerstwo Finansów, *Działania MF i KAS w 2021 roku*.

³⁸ A. Chałupa w: Ministerstwo Finansów, *Nowa usługa w e-Urzędzie Skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowa-uslugaw-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 23.04.2022).

³⁹ A. Chałupa w: Ministerstwo Finansów, *Jesteśmy obecni na „IGF 2021”*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jestesmy-obecni-na-igf-2021-w-katowicach> (dostęp: 13.04.2022).

⁴⁰ „Sformułowanie resort finansów oznacza Ministerstwo Finansów oraz jednostki podległe lub nadzorowane przez Ministra Finansów” – według pisma Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: DIAS) w Zielonej Górze z dnia 28 marca 2022 r., nr 0801-IWK.0150.59.2022. Analogicznie w piśmie DIAS w Bydgoszczy z dnia 28 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.55.2022, w którym czytamy, że pojęcie „resort finansów” stosuje się dla zbiorczego określenia jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów.

określone w *Kierunkach działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2021–2024* oraz w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024*, a najważniejsze z nich koncentrują się m.in. wokół „klientocentryczności”⁴¹. Według części opracowania *Kierunki działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2021–2024*⁴² pt. *Klientocentryczność – pracownicy i funkcjonariusze Ministerstwa Finansów* będą nastawieni na dialog i otwartość (podejście klientocentryczne), m.in. poprzez tworzenie przyjaznych i prostych cyfrowych usług dla „klientów”⁴³. Ponadto w ramach tzw. wzmocnienia zdolności organizacji do skutecznej realizacji zadań dojdzie do zbadania satysfakcji pracowników Ministerstwa Finansów („klientów wewnętrznych”), m.in. poprzez wdrożenie nowoczesnych metod obsługi „klienta wewnętrznego”⁴⁴. Bardzo podobne sformułowania można przeczytać w *Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024*⁴⁵, według których pracownicy i funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej analogicznie mają być nastawieni na dialog i otwartość (podejście „klientocentryczne”). W ramach tejsze „klientocentryczności” w Krajowej Administracji Skarbowej będą podejmowane działania zmierzające m.in. do: budowania pozytywnych doświadczeń podatników w relacji „klient–doradca”, opracowania modelu zarządzania informacją kierowaną do „klientów” Krajowej Administracji Skarbowej (np. w zakresie zagadnień podatkowych i celnych), wdrożenia narzędzi informacyjno-usprawniających dla „klientów” Krajowej Administracji Skarbowej z zakresu podatków i ceł, zwiększenia możliwości automatycznych rozliczeń podatkowych „klientów” dzięki stworzeniu przyjaznych i prostych cyfrowych usług⁴⁶.

⁴¹ Pismo Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2021 r., nr DZT1.054.2.2021, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/kucz/ATTC9SD2H/%24FILE/i28412-o1.pdf> (dostęp: 13.04.2022).

⁴² Ministerstwo Finansów, *Strategia MF. Kierunki działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2021–2024*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/strategia-mf> (dostęp: 13.04.2022), dalej: *Strategia MF*.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa, *Strategia KAS. Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024*, 2019, <https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas> (dostęp: 13.04.2022), dalej: *Strategia KAS*.

⁴⁶ *Strategia MF*.

Po piąte, K. Prus-Malinowska⁴⁷ (na 14 maja 2021 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów) zauważyła: „jak ważne jest to, żebyśmy posługiwali się zmienionymi pismami, widzimy z informacji od klientów Krajowej Administracji Skarbowej. Te głosy potwierdzają, że decyzja o tym, żeby upraszczać komunikację w KAS oraz MF jest słuszna”⁴⁸.

Biorąc pod uwagę powyższe „fachowe” słownictwo w stylu „klient/klientocentryczność”, uprawniony wydaje się postulat, aby w ramach rocznego programu edukacyjnego, organizowanego przez Ministerstwo Finansów, pt. *Finansoaktywni*, skierowanego co do zasady do uczniów i nauczycieli klas V–VIII szkół podstawowych, zaprosić także do czynnego uczestnictwa kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów i uświadomić tym ostatnim (*nolens volens* należałoby rzec – specjalistom ze świata podatków i finansów), że definicję legalną podatnika mamy już od wielu lat uregulowaną, a „klienta” nie można zaliczyć do tego „grona”⁴⁹. Autor niniejszej publikacji, analogicznie jak T. Kościński, jest „przekonany, że dzięki ciekawym materiałom edukacyjnym uczniowie [jak i przedstawiciele Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów – przyp. I.N.] wyruszą w misję pełną wyzwań i przydatnych informacji o podatkach”⁵⁰. Ponadto „ukształtowanie właściwych postaw na

⁴⁷ Zob. szerzej: *Specjaliści z banków w MF...*, https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28113 (dostęp: 24.04.2022); J. Uryniuk, *Ciekawy transfer z BZ WBK. Katarzyna Prus-Malinowska odpowiada za rozwój sztucznej inteligencji w Ailleron*, 2018, <https://www.cashless.pl/4708-Katarzyna-Prus-Malinowska-z-BZWBK-do-Ailleron> (dostęp: 11.04.2022); *Bank Zachodni WBK z przelewami natychmiastowymi od Blue Media*, 2015, <https://alebank.pl/bank-zachodni-wbk-z-przelewami-natychmiastowymi-od-blue-media/?id=54971&catid=357> (dostęp: 13.04.2022); K. Prus-Malinowska, *Budowanie skutecznej platformy wymiany pomysłów*, 2013, <https://www.ican.pl/b/budowanie-skutecznej-platformy-wymiany-pomyslow/piASNdd3> (dostęp: 12.04.2022); też, *Klient mobilny od narodzin do dojrzałości*, b.d., <https://docplayer.pl/2441695-Klient-mobilny-od-narodziny-do-dojrzalosci-katarzyna-prus-malinowska.html> (dostęp: 17.04.2022); też, *Bankowość mobilna*, „Kariera w Finansach i Bankowości” 2015, nr 16, s. 93, https://issuu.com/karierawfinansach/docs/kwfib_2015 (dostęp: 19.04.2022).

⁴⁸ Pismo Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

⁴⁹ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *Podatki. To się oplaca! Startuje 7. edycja programu edukacyjnego Finansoaktywni*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatki-to-sie-oplaca-startuje-7-edycja-programu-edukacyjnego-finansoaktywni> (dostęp: 27.04.2022).

⁵⁰ *Ibidem*.

tym etapie będzie procentowało w przyszłości, a wiedza o znaczeniu płacenia podatków z pewnością przyda się uczniom [i nie tylko – przyp. I.N.] w dorosłym życiu⁵¹, aby m.in. nie tworzyć więcej tzw. nowomowy w stylu „podatkowego restartu”, „klienta” lub „klientocentryczności”⁵². Z tego też powodu wydaje się uzasadnione powołanie od roku akademickiego 2022/2023 uczelni wyższej, która będzie kształcić kadry resortu finansów⁵³. W pełni należy zatem podzielić stanowisko T. Kościńskiego, że „możliwość specjalistycznego kształcenia i stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych jest niezbędna również dla skutecznego dbania o stabilne i efektywne finanse publiczne”⁵⁴, ponieważ „wiedza finansowa jest podstawową kompetencją dorosłego człowieka”⁵⁵. Nic więc dziwnego, że również A. Chałupa podnosi, iż „niewątpliwie pomoże w tym utworzenie uczelni. Zależy nam na tym, by pracownicy KAS byli jeszcze bardziej kompetentni, świadomi, ale także pewni swojej wiedzy i umiejętności”⁵⁶.

Powyższa analiza, dotycząca nagminnego w ostatnich latach posługiwania się terminem „klient/klientocentryczność”, jednoznacznie wskazuje, że między podatnikiem a „klientem” nie można stawiać znaku równości, ponieważ nie są to synonimy, nawet jeżeli tak twierdzi minister finansów, premier lub inne osoby piastujące wysokie stanowiska związane z szeroko rozumianymi daninami publicznoprawnymi⁵⁷. Warto przypomnieć

⁵¹ Ibidem.

⁵² Por. Ministerstwo Finansów, *Restart podatkowy w #PolskiLad*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/restart-podatkowy-w-polskilad> (dostęp: 3.04.2022).

⁵³ Ministerstwo Finansów, *Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-ksztalcaca-kadry-resortu-finansow> (dostęp: 2.04.2022).

⁵⁴ T. Kościński w: ibidem.

⁵⁵ R. Oszaś w: Ministerstwo Finansów, *7. edycja programu edukacyjnego Ministerstwa Finansów zakończona!*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/7-edycja-programu-edukacyjnego-ministerstwa-finansow-zakonczona> (dostęp: 6.04.2022).

⁵⁶ A. Chałupa w: *Powstanie uczelnia kształcąca kadry...* Warto w tym miejscu zauważyć, że postulat wprowadzenia szkoły skarbowości w literaturze przedmiotu znany jest co najmniej od 2000 r. – zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 121; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1, s. 117; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 75.

⁵⁷ Por. I. Nowak, *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, s. 49, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.03>; W. Nykiel, *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118, s. 45.

wszystkim tym osobom oraz innym bezrefleksyjnie powielającym ich wypowiedzi, że w art. 7 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁵⁸ mamy już unormowaną definicję legalną podatnika⁵⁹, zgodnie z którą jest nim osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu⁶⁰. W tym zakresie „oczywistą oczywistością” jest, że żadnymi zabiegami propagandowo-publicystycznymi ani aktami wewnętrznymi⁶¹, a nawet aktami wykonawczymi do ustaw⁶² nie można zmieniać definicji legalnej biernego podmiotu stosunku podatkowoprawnego⁶³, określając go „klientem”. Być może rację ma jeden z uczestników przeprowadzonej w 2020 r. przez Krajową Sekcję Administracji Skarbowej NSZZ „Solidarność” ankiety pt. *Ocena wdrożenia i funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej*, odnoszący „wrażenie, że ktoś tam na górze za długo pracował w korporacji albo w banku i próbuje przenieść te korpogłupoty do nas. My nie sprzedajemy żadnych produktów!!!! I nie obsługujemy żadnych klientów, bo podatnik to nie klient!!! Jesteśmy odpowiedzialni za pobór podatków, a nie za to, czy podatnik jest zadowolony i uśmiechnięty wyszedł z urzędu”⁶⁴. Idąc tropem

⁵⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

⁵⁹ „Jednego z podmiotów stosunków podatkowoprawnych” – *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 51.

⁶⁰ W myśl art. 7 § 1 o.p. ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w art. 7 § 1 o.p., co oznacza, że „zakres osób objętych obowiązkiem podatkowym nie jest przy tym determinowany przez Ordynację podatkową, lecz przez inne ustawy podatkowe” – *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 51.

⁶¹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 13 stycznia 2022 r., sygn. III OSK 4740/21, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: CBOSA).

⁶² Zob. szerzej A. Bartosiewicz, R. Szaraniec, *Opinia prawna w przedmiocie rozporządzenia MF z 7 stycznia 2022 – w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania zaliczek na podatek dochodowy*, 2022, <https://kdrc.pl/aktualnosci/opinia-prawna-w-przedmiocie-rozporzadzenia-mf-z-7-stycznia-2022-w-sprawie-przedluzenia-terminow-poboru-i-przekazania-zaliczek-na-podatek-dochodowy/> (dostęp: 13.04.2022); A. Bartosiewicz, *Ocena rozporządzenia Ministra Finansów z 7.01.2022 r. i skutków wynikających z niego dla płatników*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 2, s. 5 i nast.

⁶³ Por. I. Nowak, *Rektyfikacja decyzji podatkowych i jej tryby*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, nr 2, s. 65 i nast., <https://doi.org/10.12775/PBPS.2019.014>

⁶⁴ *Oceń twórców KAS*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27131 (dostęp: 30.04.2022); *Co sądzicie o wdrażaniu KAS – cz. I*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27158 (dostęp: 30.04.2022); *Co sądzicie o wdrażaniu KAS – cz. II*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27157 (dostęp: 24.04.2022).

też narracji, należałoby zapytać wszystkich entuzjastów prostego języka z Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów, używających zwrotu „klient”, co będzie wówczas, gdy ten ostatni w pewnym momencie rzeknie, że przecież „klient” jako „Nasz Pan” zawsze powinien mieć rację. W końcu T. Kościński zauważył, że „obywatel zawsze ma rację – to jest nasz klient”⁶⁵. I cóż rzec na takie *dictum*? A może, że „łączy nas [...] idea odczarowania administracji i wspólnego budowania pozytywnego myślenia o niej. Przed nami coraz więcej wyzwań. Silny zastrzyk pozytywnej energii i wiedzy, młodości i doświadczenia to impuls, który jest niezbędny dla stworzenia administracji publicznej przyszłości”⁶⁶, ponieważ „tylko jako zespół, który ma wspólne cele i determinację do ich realizacji, KAS może stać się awangardą w zakresie rozwiązań w administracji rządowej”⁶⁷. Po takich deklaracjach autor niniejszego opracowania odsyła wszystkich podatników, nazywanych „zniewalająco” przez kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów „klientami” oraz pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S. przywołanych instytucji m.in. do publikacji A. Kamińskiego pt. *Antek Cwaniak: książka o zuchach*⁶⁸ (a w szczególności do rozdziału pierwszego – *Jak Antek zaczął zuchów kształcić*) oraz *Książka Wodza Zuchów*⁶⁹, w której „zuchy [w ich miejsce trzeba tylko wstawić „klientów” lub pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S. – przyp. I.N.] ogromnie lubią gawędy – opowiadania. Można nawet powiedzieć, że czasami przepadają za nimi. Trzeba tylko dobrze i ciekawie opowiadać. Dobre i ciekawe opowiadanie nie jest rzeczą trudną, byleby znać ważne prawidła gawędzenia”⁷⁰ (sic!). Niestety,

⁶⁵ Tadeusz Kościński o relacji urząd–mieszkaniec w inteligentnym mieście, 2016, <https://www.youtube.com/watch?v=aUrU4A6paPc> (dostęp: 15.04.2022).

⁶⁶ T. Osztas w: Ministerstwo Finansów, *Jeszcze bliższa współpraca między MF i SGH*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jeszcze-blizsza-wspolpraca-miedzy-mf-i-sgh> (dostęp: 6.04.2022).

⁶⁷ M. Rzeczkowska w: Urząd Skarbowy w Dębicy, *Wyróżniliśmy zasłużonych dla finansów publicznych*, 2021, https://www.podkarpackie.kas.gov.pl/urząd-skarbowy-w-debicy/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/7crQ/content/wyroznilismy-zasluzonych-dla-finansow-publicznych?redirect=https%3A%2F%2Fwww.podkarpackie.kas.gov.pl%2Furząd-skarbowy-w-debicy%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_id%3D101_INSTANCE_7crQ%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1 (dostęp: 11.04.2022).

⁶⁸ A. Kamiński, *Antek Cwaniak: książka o zuchach*, Katowice 1932.

⁶⁹ A. Kamiński, *Książka Wodza Zuchów*, Katowice 1933.

⁷⁰ Ibidem, s. 294.

kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwa Finansów nie posługuje się prawidłowym stylem gawędzenia, zapominając o cennych wskazówkach A. Kamińskiego, że „nie należy mieć u zuchów [„klientów” lub pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S. – przyp. I.N.] gawęd »ideowych«”⁷¹, a może trafniej – propagandowo-populistycznych. Z drugiej zaś strony można jeszcze „rozgrzać” całą – blisko 65-tysięczną strukturę administracji danin publicznoprawnych – żeńskimi formami nazw zawodów i tytułów (feminytywami). Mielibyśmy wówczas kolejne szkolenia, webinary, warsztaty na temat poprawnej odmiany powyższych form i nazw zawodów⁷². Jednakże przyjąć *a priori* należy, że i w takiej hipotetycznej sytuacji nie budzi wątpliwości i pozostaje poza sporem, iż – analogicznie jak przy regulacjach związanych z tzw. Polskim Ładem – zarówno kierownictwo Krajowej Administracji Skarbowej, jak i Ministerstwa Finansów zapewne stwierdziłoby, że „zakres i kierunek wprowadzonych zmian interesuje opinię publiczną. Świadczą o tym liczne publikacje w mediach”⁷³.

⁷¹ Ibidem.

⁷² Można sobie wyobrazić, że wszyscy pracownicy i funkcjonariusze S.C.-S. zostaną zobowiązani, aby mówić i pisać np. ministerka, prezeska, radczyni, dyrektorka, naczelniczka, kierownicza, pełnomocniczka, statystyczka, adiunktka, agrarystka, weterynarka, polityczka, skakajka, chirurgka itd./itd. – zob. *Stanowisko Rady Języka Polskiego w sprawie żeńskich form nazw zawodów i tytułów przyjęte na posiedzeniu plenarnym Rady 19 marca 2012 roku*, 2012, https://rjp.pan.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=1359:stanowisko-rady-jzyka-polskiego-w-sprawie-eskich-form-nazw-zawodow-i-tytuow (dostęp: 13.04.2022); *Stanowisko Rady Języka Polskiego przy Prezydium PAN w sprawie żeńskich form nazw zawodów i tytułów przyjęte na posiedzeniu plenarnym Rady 25 listopada 2019 r.*, 2019, https://rjp.pan.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=1861:stanowisko-rjp-w-sprawie-zenskich-form-nazw-zawodow-i-tytulow (dostęp: 13.04.2022).

⁷³ „Krajowa Administracja Skarbowa (KAS) podjęła szereg działań informacyjnych, aby zaspokoić zainteresowanie opinii publicznej” – Ministerstwo Finansów, *Polski Ład – informacja dla księgowych*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad--informacja-dla-ksiegowych> (dostęp: 18.04.2022).

2.3. Departament Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów

W Ministerstwie Finansów 1 stycznia 2022 r. powołany został Departament Relacji z Klientami⁷⁴, na którego czele stanęła K. Prus-Malinowska⁷⁵. Departament ten wykonuje zadania związane z wielokanałową obsługą klientów, monitoringiem jakości oferowanych usług oraz realizacją programu „Klient w centrum uwagi KAS”⁷⁶. Ponadto „urzędy” także nowe obowiązki, związane m.in. ze strategią rozwoju kanałów zdalnych dla „klientów” Krajowej Administracji Skarbowej, wyodrębnioną obsługą „klientów” indywidualnych oraz mikro-, małych i średnich przedsiębiorców czy też z nadzorem nad Krajową Informacją Skarbową w zakresie wskaźników kontaktu z „klientami”⁷⁷.

Reasumując, zgodnie z pismem Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r. celem utworzenia Departamentu Relacji z Klientami „było zebranie w jednym departamencie dotychczas prowadzonych działań w obszarze usprawniania obsługi klientów KAS oraz powierzenie nowych zadań

⁷⁴ Zarządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów z dnia 20 grudnia 2021 r., nr 337, M.P. z 2021 r., poz. 1183. Według stanu na 25 lutego 2022 r. zatrudnienie w Departamencie Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów wynosiło 46 osób/etatów – według pisma Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022. Jednakże na 21 kwietnia 2022 r. w Departamencie Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów mamy 48 osób, a na 30 kwietnia 2022 r. 49 osób. Można zatem uznać, że przybywa jedna lub nawet dwie osoby na miesiąc – pismo Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.880.2022; pismo Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2022 r., nr BMI1.0123.1285.2022.

⁷⁵ K. Prus-Malinowska została zatrudniona w Ministerstwie Finansów 18 maja 2020 r. Okresy przebiegu pracy i zajmowanych stanowisk w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej przedstawiają się następująco: a) „zastępca dyrektora Departamentu Zarządzania Strategicznego od 18 maja 2020 roku do 28 lutego 2021 roku; b) zastępca dyrektora Departamentu Poboru Podatków od 1 marca 2021 roku do 31 grudnia 2021 roku; c) dyrektor Departamentu Relacji z Klientami od 1 stycznia 2022 roku do nadal” – według pisma Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022. W tym miejscu warto przypomnieć za Ministrem Finansów, że „obowiązujące przepisy ustawy z 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej nie przewidują obowiązku przeprowadzania konkursów na wyższe stanowiska w służbie cywilnej” – pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022; Ministerstwo Finansów, *Departament Relacji z Klientami*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/departament-relacji-z-klientami> (dostęp: 13.04.2022).

⁷⁶ Zadania te wcześniej należały do Departamentu Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów – pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

⁷⁷ Według pisma Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

związanych ze strategią rozwoju kanałów zdalnych oraz nowym modelem wielokanałowej obsługi klientów KAS zarówno w kanałach zdalnych, jak i stacjonarnych. Realizacja tych czynności w DRK pozwoli osiągnąć synergię działań, optymalizację i standaryzację procesów oraz przyspieszy transformację cyfrową KAS w tym obszarze⁷⁸. Analogicznie w § 60 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów⁷⁹ czytamy też, że Departament Relacji z Klientami odpowiada m.in. za:

- 1) realizację zadań wykonywanych na rzecz klientów Krajowej Administracji Skarbowej, będących osobami fizycznymi oraz mikro-, małymi lub średnimi przedsiębiorcami w zakresie: projektowania, modelowania oraz wdrażania usług, rozwoju kanałów, standaryzacji i jakości obsługi, zarządzania relacjami, w tym opracowywanie i wdrażanie nowych form współpracy;
- 2) opracowywanie i nadzorowanie wdrożenia strategii doświadczeń klientów Krajowej Administracji Skarbowej, w tym projektowanie i prowadzenie badań oraz opracowywanie i wdrażanie procedur i standardów obsługi klientów Krajowej Administracji Skarbowej; realizowanie Programu „Klient w centrum uwagi KAS”.

Według stanu na 11 kwietnia 2022 r. liczba pracowników zatrudnionych w Departamencie Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów wynosiła 48 osób⁸⁰ – 44 z nich ma ukończone studia wyższe na kierunkach: administracja (12), prawo (4), zarządzanie i marketing (6), finanse i bankowość (4), informatyka (3), stosunki międzynarodowe (3), politologia (3), socjologia (2), chemia (1), włókiennictwo (1), elektronika i telekomunikacja (1), filologia polska (1), matematyka (1), pedagogika (1), finanse i rachunkowość (1)⁸¹. *A vista* przez pryzmat kierunkowego wykształcenia pracowników Departamentu Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów

⁷⁸ Ibidem.

⁷⁹ Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2022 r., poz. 8.

⁸⁰ Średnie wynagrodzenie brutto pracownika zatrudnionego w Departamencie Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów to 8244,59 zł; mediana wynagrodzenia brutto – 7177,29 zł; dominanta wynagrodzenia brutto – 9111,31 zł – według pisma Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.890.2022. W Departamencie Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów nie pełnią służby funkcjonariusze S.C.-S. – pismo Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.880.2022.

⁸¹ Ibidem.

można nabrać uzasadnionych wątpliwości dotyczących ich kwalifikacji o profilu podatkowoprawnym⁸², właściwym do zrozumienia procesu wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznoprawnych⁸³.

3. REGUŁY UPOWSZECHNIANIA/STOSOWANIA PROSTEGO JĘZYKA PRZEZ KRAJOWĄ ADMINISTRACJĘ SKARBOWĄ I MINISTERSTWO FINANSÓW – PRÓBA USYSTEMATYZOWANIA

3.1. Uwagi ogólne

Przez prosty język, zdaniem K. Prus-Malinowskiej, należy rozumieć język przejrzysty, zrozumiały i skuteczny styl pisania, który odpowiada na potrzeby obywateli⁸⁴. Można odnieść nieodparte wrażenie, że autorka tych słów stosuje „prosty język” również do pracowników i jednocześnie przedstawicieli związków zawodowych funkcjonujących w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej. Przykładowo: w piśmie z dnia 14 maja 2021 r. skierowanym do T. Ludwińskiego, Przewodniczącego Rady Krajowej Sekcji Administracji Skarbowej NSZZ „Solidarność”, ze swoją troską podnosi: „Szanowny Panie, z uwagą przeczytałam pismo, w którym dzieli się Pan swoim niepokojem na temat zmian języka, jakim posługujemy się w komunikacji z naszymi klientami oraz między sobą. Również dla Pana ten temat jest ważny i ma Pan na uwadze wizerunek Krajowej Administracji Skarbowej. Wartości te są zatem istotne dla wielu z nas. Odniosę się do Pana uwag. [...] Przedstawił Pan drobiazgową analizę jednego z pism. Widać, że osoba, która jej dokonała, jest skrupulatna i zaangażowana. Zapraszamy ją, żeby dołączyła do zespołu sekretarzy”⁸⁵.

Celami Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze upowszechniania prostego języka są: dostarczenie „klientom” komunikacji najwyższej jakości, dbanie o pozytywne doświadczenia „klientów” w relacji z Krajową Administracją Skarbową, przejście na

⁸² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 190.

⁸³ Przykładowo: w Departamencie Relacji z Klientami w Ministerstwie Finansów funkcjonuje Zespół Zarządzania Doświadczeniami Klientów Krajowej Administracji Skarbowej.

⁸⁴ Prosty język używa „już wiele firm i urzędów w Polsce i na świecie. Zauważyły one, że prosta komunikacja przynosi wiele korzyści wszystkim zainteresowanym i buduje partnerskie relacje” – pismo Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

⁸⁵ Ibidem.

komunikację elektroniczną – wszędzie tam, gdzie to możliwe oraz zyskanie czasu i energii na profesjonalne działania⁸⁶. Natomiast zasady upowszechniania/stosowania prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową oraz Ministerstwo Finansów⁸⁷ oparte zostały na zaleceniach Szefa Służby Cywilnej⁸⁸ oraz publikacjach związanych z upraszczaniem komunikacji w administracji⁸⁹.

Proces upowszechniania/stosowania prostego języka przez Krajową Administrację Skarbową oraz Ministerstwo Finansów rozpoczął się w 2020 r., według następującej chronologii⁹⁰:

- 1) 29 lipca 2020 r. – zarządzenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o prostym języku;
- 2) 17 grudnia 2020 r. – zalecenie Szefa Służby Cywilnej w sprawie upowszechniania prostego języka;
- 3) 24 lutego 2021 r. – deklaracja Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów na rzecz prostego języka;
- 4) 30 lipca 2021 r. – zarządzenie Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów o prostym języku.

⁸⁶ Ministerstwo Finansów, *Prosty język. Wyzwania w komunikacji zdalnej. Ulga językowa*, 2021, <https://power.wup-katowice.pl/file/download/691> (dostęp: 3.04.2022).

⁸⁷ „Ministerstwo Finansów (MF) upraszcza język swojej organizacji od ponad 10 lat. To proces, który rozpoczął się od redagowania prostych komunikatów na stronę internetową. Następne były broszury informacyjne i ulotki dla podatników na temat corocznych akcji rozliczania PIT. Pracownicy MF zaczęli redagować je zgodnie z zasadami prostego języka. Ważnym impulsem w procesie zmiany języka ministerstwa był udział w projekcie »Obywatel«, który ruszył w 2015 r. W ramach projektu »Obywatel« pracownicy urzędu współtworzyli karty informacyjne na temat usług podatkowych, angażując się w redakcję skomplikowanych kart podatkowych. Do udziału w nim przygotowywali się na szkoleniach, które prowadzili eksperci od prostego języka i projektowania doświadczeń użytkownika (ang. user experience design, UXD)” – Serwis Służby Cywilnej, *Upraszczenie języka w Ministerstwie Finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/upraszczanie-jezyka-w-ministerstwie-finansow> (dostęp: 12.04.2022).

⁸⁸ Według którego „prosty język – czyli jasny, poprawny i zrozumiały styl pisania – musi być standardem komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej w administracji. Ważne jest, aby członkowie korpusu służby cywilnej myśleli o odbiorcy, do którego kierują swój tekst – jego potrzebach i kompetencjach językowych” – Służba Cywilna, *Upowszechnianie prostego języka. Zalecenie Szefa Służby Cywilnej*, b.d., <https://www.gov.pl/attachment/d3566d11-1823-42ee-9a17-6d860b1ad172> (dostęp: 23.04.2022).

⁸⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

⁹⁰ Ibidem.

Trafna wydaje się w tym kontekście konstatacja, że tzw. resortowe zarządzenia, zalecenia, deklaracje i wszelkiego rodzaju wytyczne (okólniki), wydawane w formie tak zwanego prawa powielaczowego, nie mogą stanowić źródeł obowiązującego prawa, ponieważ nie mają mocy powszechnie wiążącej, przez co nie mogą być powoływane jako podstawa prawna rozstrzygnięć podatkowych⁹¹. Innymi słowy, w kontekście zamkniętego systemu źródeł prawa w ujęciu ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁹² podstawy prawnej dla wydania indywidualnych aktów podatkowych nie może stanowić tzw. prawo powielaczowe⁹³.

3.2. Zalecenie Szefa Służby Cywilnej w sprawie upowszechniania prostego języka a problem braku apolityczności służby cywilnej

W dniu 17 grudnia 2020 r. Szef Służby Cywilnej D. Dowiat-Urbański podpisał zalecenie w sprawie upowszechniania prostego języka, którego głównym założeniem jest dążenie, aby prosty język stał się standardem komunikacji pisemnej w urzędach administracji rządowej⁹⁴. W dokumencie wymieniano m.in. korzyści płynące ze stosowania prostego języka jako standardu komunikacyjnego w służbie cywilnej, wskazując, że⁹⁵:

- 1) znajomość i konsekwentne stosowanie zasad prostego języka przez pracowników urzędów w kanałach komunikacji pisemnej wpłynie na wyższą jakość i dostępność usług publicznych, ponieważ prosta

⁹¹ Por. wyrok NSA z dnia 19 października 1990 r., sygn. III SA 643/90, CBOSA; I. Nowak, *Współdziałanie organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych – aspekt proceduralny*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 4, s. 23 i nast., <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.022>; tenże, *Wezwania w świetle pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej na gruncie art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 43 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.03.03>

⁹² Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁹³ Por. wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., sygn. III OSK 4740/21, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., sygn. III OSK 4741/21, CBOSA; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 listopada 2021 r., sygn. II SA/Bd 737/21, CBOSA; wyrok NSA z dnia 26 października 2021 r., sygn. III OSK 4199/21, CBOSA.

⁹⁴ Serwis Służby Cywilnej, *Prosty język w służbie cywilnej – Szef Służby Cywilnej podpisał zalecenie*, 2020, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/prosty-jezyk-w-sluzbie-cywilnej---szef-sluzby-cywilnej-podpisal-zalecenie> (dostęp: 10.04.2022).

⁹⁵ Ibidem.

- i przejrzysta komunikacja kształtować będzie pozytywny wizerunek służby cywilnej i pozwoli oszczędzić czas urzędników i obywateli;
- 2) stosując zasady prostego języka, można skuteczniej zarządzać ludźmi, procesami, projektami czy ryzykiem i dzięki temu urzędy administracji rządowej i państwo funkcjonują sprawniej, co przełoży się na atmosferę pracy i wydajność pracowników.

Szef Służby Cywilnej zalecił, aby w działania związane z usprawnieniem komunikacji w administracji rządowej włączyli się wszyscy członkowie korpusu służby cywilnej. Powinni oni doskonalić swoje kompetencje komunikacyjne i językowe oraz upraszczać komunikację, aby była ona przyjazna dla odbiorcy⁹⁶. Natomiast kierownicy urzędów i dyrektorzy generalni administracji rządowej mają dbać, aby pracownicy stosowali zasady prostego języka w komunikacji z „klientem wewnętrznym i zewnętrznym”, umożliwiając im udział w szkoleniach z zakresu prostego języka i motywując do samokształcenia⁹⁷.

Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że Szef Służby Cywilnej D. Dowiat-Urbański w wywiadzie udzielonym „Dziennikowi Gazecie Prawnej” w listopadzie 2021 r. na pytanie, czy służba cywilna jest upolityczniona, odpowiedział: „Nie. W znakomitej większości jest ona neutralna politycznie i bezstronna”⁹⁸. Natomiast na stwierdzenie, że od ponad pięciu lat nie ma konkursów na stanowiska dyrektorskie, a kandydat może być powoływany z tzw. ulicy i odwoływany z dnia na dzień, odpowiedział, że „zamyśl jest taki, aby szybko zmieniać osoby, które się nie sprawdzają na określonym stanowisku”⁹⁹. Trudno jednak zgodzić się z taką argumentacją Szefa Służby Cywilnej, ponieważ w tym obszarze jednoznacznie zarówno doktryna, jak i przedstawiciele związków zawodowych podkreślają, że służba cywilna jest upolityczniona. Przykładowo: według S. Płażka obecnie mamy do czynienia z udawaniem, że służba cywilna istnieje¹⁰⁰. „Dziś też powołuje

⁹⁶ Ibidem.

⁹⁷ Ibidem.

⁹⁸ D. Dowiat-Urbański w: A. Radwan, *Przyszłoroczne podwyżki dla urzędników są całkiem przyzwoite [WYWIAD]*, 2021, <https://praca.gazetaprawna.pl/artykuly/8289331,dobroslaw-dowiat-urbanski-sluzba-cywilna-urzednik-podwyzki-wywiad.html> (dostęp: 13.04.2022).

⁹⁹ „Ze swojej strony zaleciłem rzetelne sprawdzanie kompetencji, w tym kierowniczych, zatrudnianych w ten sposób kandydatów” – ibidem.

¹⁰⁰ S. Płażek w: A. Radwan, *Na szczytach władzy służba urzędnicza się nie przyjęła*, 2022, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/samorzad/artykuly/8358511,sluzba-cywilna-urzednicy-plazek-wywiad-fachowcy-polityka.html> (dostęp: 8.04.2022).

się i odwołuje dyrektorów bez jasnych kryteriów. W efekcie stanowiska są obstawiane przez swoich z obecnego rozdania. [...] Obecnie nie ma jasnej ścieżki kariery, czyli kandydat nie wie, po jakim czasie ma szansę na bycie np. dyrektorem urzędu¹⁰¹, „a przecież rolą urzędnika ma być neutralność, a nie podległość polityczna”¹⁰². Analogicznie podnosi T. Ludwiński, Przewodniczący Rady Krajowej Sekcji Administracji Skarbowej NSZZ „Solidarność”, zauważając, że służba cywilna jest upolityczniona, „jeśli chodzi o obsadzania. Nie jest chyba też przypadkiem, że koleżanka premiera z czasów studiów jest dyrektorem generalnym w Ministerstwie Finansów”¹⁰³. A może T. Ludwiński jest w błędzie, ponieważ R. Oszast w ostatnim dniu swojej pracy w Ministerstwie Finansów na stanowisku Dyrektora Generalnego w piśmie skierowanym do pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S. podnosiła, że „przez ostatnie 2,5 roku każdego dnia podejmowałam działania, które miały na celu wesprzeć Państwa w realizacji zadań merytorycznych. Wspólnie tworzyliśmy administrację przyjazną obywatelom, rozumiejąc potrzeby podatników. W tym czasie Ministerstwo Finansów stało się nowoczesnym i atrakcyjnym miejscem pracy dla wielu z nas. Chciałam podziękować Państwu za ten wspólnie spędzony czas, za nasze dyskusje, spory i rozmowy. Razem zmienialiśmy kulturę naszej organizacji, promując współpracę i zwiększając sprawczość naszego działania. Szczególnie cenny był dla mnie

¹⁰¹ Ibidem.

¹⁰² J. Hryniewicz w: A. Radwan, *Urząd to nie korporacja*, s. B8.

¹⁰³ T. Ludwiński w: A. Radwan, *Urząd to nie korporacja*, s. B8; analogicznie B. Miłkołajewska, *Ludzie Morawieckiego. Przyjaciele z Solidarności Walczącej na państwowym [UJAWNIAMY PŁACE]*, 2021, <https://oko.press/morawiecki-spolki-solidarnosc-walczaca-wynagrodzenia/> (dostęp: 16.04.2022). Według B. Godusławskiego R. Oszast, „zanim trafiła do administracji rządowej, pracowała przez 11,5 roku w BZ WBK (później Santander Bank Polska). Zajmowała kluczowe stanowiska – była m.in. dyrektorem departamentu obsługi klientów korporacyjnych czy dyrektorem HR. W lipcu 2019 r. została powołana na stanowisko zastępcy dyrektora w biurze dyrektora generalnego MF, a pod koniec sierpnia tego samego roku została dyrektorem generalnym” – B. Godusławski, *Szara eminenca resortu finansów i współpracowniczka Morawieckiego pod lupą CBA*, 2021, <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/kraj/artykuly/8256394,ministerstwo-finansow-ustawa-antykorupcyjna-renata-oszast-cba.html> (dostęp: 17.04.2022); podobnie *Kolejna zmiana w Ministerstwie Finansów. Odeszła osoba bliska premierowi*, 2022, <https://tvn24.pl/biznes/z-kraju/ministerstwo-finansow-zmiany-renata-oszast-odchodzi-katarzyna-szwedanowa-dyrektor-generalna-ministerstwa-finansow-5599955> (dostęp: 23.04.2022); S. Bounaoui, *Kolejna dymisja za Polski Ład. Renata Oszast odchodzi z Ministerstwa Finansów*, 2022, https://www.rm24.pl/raporty/raport-polskilad/news-kolejna-dymisja-za-polski-lad-renata-oszast-odchodzi-z-minis,nId,5832250#crp_state=1 (dostęp: 22.04.2022).

dialog z pracownikami, to on otwierał na różne perspektywy, inspirował i motywował do działania. Praca na rzecz administracji rządowej jest jednym ze szlachetniejszych zajęć w życiu zawodowym człowieka. Cieszę się, że miałam okazję tego doświadczyć, a przy okazji poznać bardzo ciekawych, mądrych i oddanych Polsce ludzi¹⁰⁴.

Reasumując, za J. Itrich-Drabarek należy powtórzyć, że „żadnego państwa nie stać na biedną administrację [także w aspekcie personalnym – przyp. I.N.], ponieważ jej bieda generuje kłopoty¹⁰⁵”.

3.3. Zarządzenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w sprawie upowszechniania prostego języka urzędowego w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej

Szef Krajowej Administracji Skarbowej zarządzeniem nr 97 z dnia 29 lipca 2020 r. w sprawie upowszechniania prostego języka urzędowego w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: zarządzenie nr 97) określił działania na rzecz upowszechniania prostego języka urzędowego, których celem co do zasady jest współpraca w ramach jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej na rzecz jasnej, prostej i czytelnej komunikacji z „klientami” Krajowej Administracji Skarbowej oraz wewnątrz resortu finansów. W uzasadnieniu zarządzenia nr 97 czytamy, że ma ono na celu wprowadzenie rozwiązań sprzyjających odformalizowaniu komunikacji wewnętrznej oraz zewnętrznej w Krajowej Administracji Skarbowej, w szczególności przez współpracę jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej na rzecz jasnej i czytelnej komunikacji oraz podniesienie wiedzy o prostym języku urzędowym. Ponadto zarządzenie określa działania na rzecz upowszechniania prostego języka urzędowego, które będą realizowane przez liderów i ambasadorów prostego języka, w ramach których opracują oni zasady jego stosowania oraz wzory pism urzędowych.

Stosowanie prostego języka urzędowego i doskonalenie umiejętności w tej dziedzinie jest obowiązkiem wszystkich pracowników Krajowej

¹⁰⁴ *Jak oni teraz dadzą radę?*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28063 (dostęp: 16.04.2022).

¹⁰⁵ J. Itrich-Drabarek w: A. Radwan, *Żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 23.02.2022, nr 37(5699), s. B9; analogicznie S. Siwy w: *Do Premiera – Służba Cywilna*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/do-premiera-sluzba-cywilna.16913/> (dostęp: 3.04.2022).

Administracji Skarbowej i funkcjonariuszy S.C.-S.¹⁰⁶ W tym celu kierownicy jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej zostali zobowiązani do inicjowania i wspierania aktywności podległych pracowników oraz funkcjonariuszy S.C.-S. w zakresie stosowania prostego języka urzędowego, w tym uczestnictwa w szkoleniach z tego zakresu¹⁰⁷.

Nie sposób nie dostrzec, że zarządzenie nr 97 jest klasycznym przykładem prawa powielaczowego, które nie ma żadnej mocy wiążącej, ponieważ art. 87 Konstytucji RP wymienia źródła powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej i z całą pewnością nie są nimi „zarządzenia Szefa KAS”¹⁰⁸.

3.4. Deklaracja na rzecz upraszczania języka

Deklarację na rzecz upraszczania języka ze strony Ministerstwa Finansów podpisały M. Rzeczkowska – Szef Krajowej Administracji Skarbowej oraz R. Oszaśt – Dyrektor Generalna w Ministerstwie Finansów¹⁰⁹. Przedstawiciele powyższych instytucji zobowiązali się do propagowania idei prostego języka¹¹⁰ i zadeklarowali, że będą:

- 1) dążyć do tego, aby pracownicy urzędów mieli kompetencje niezbędne do przestrzegania zasad prostego języka w mowie i piśmie;
- 2) tworzyć standardy językowe i zachęcać pracowników do ich stosowania;
- 3) uwrażliwiać pracowników urzędów na potrzeby innych – bez względu na wiek, poziom niepełnosprawności czy wykształcenia¹¹¹;

¹⁰⁶ Zob. § 2 zarządzenia nr 97.

¹⁰⁷ Z uzasadnienia zarządzenia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

¹⁰⁸ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. IV SA/Wa 2422/14, CBOŚA.

¹⁰⁹ W spotkaniu uczestniczyli też Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej T. Kościński i Dyrektor Generalny Ministerstwa Funduszy i Polityki Regionalnej M. Redzko – Krajowa Administracja Skarbowa, *Prosty język w Ministerstwie Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/id/10576301 (dostęp: 1.04.2022).

¹¹⁰ Ibidem.

¹¹¹ Jako ciekawostkę można podać, że w Izbie Administracji Skarbowej w Olsztynie „pisma są tworzone w taki sposób, aby jak największa grupa adresatów miała do nich dostęp i mogła ich używać – w tym także [...] osoby, które nie mają czasu na czytanie długich i skomplikowanych pism urzędowych – prezesi i dyrektorzy firm, lekarze, prawnicy, przedsiębiorcy itd.” – pismo DIAS w Olsztynie z dnia 11 marca 2022 r., nr 2801-IWK.0150.55.2022.

4) wprowadzać w życie rozwiązania zgodne z ideą prostego języka oraz sami własnym przykładem zarażać nią innych¹¹².

Zdaniem obecnego przy podpisywaniu deklaracji Ministra Finansów T. Kościńskiego: „chcemy, by obywatele dostawali pisma, które są zrozumiałe i przyjazne, pisane z myślą o nich. Dlatego jednym z naszych zadań jest przekładanie nawet trudnych i skomplikowanych informacji na proste i zrozumiałe komunikaty”¹¹³. Analogicznie podnosiła R. Oszast, że „podpisując deklarację, odważnie podejmujemy wyzwanie. Jednocześnie, w formie wirtualnej, będą ją mogli podpisywać również nasi pracownicy. Zmiana zaczyna się od nas. Wszyscy, którzy mają komputer i klawiaturę, mogą się przyłączyć i zadeklarować dziś, że będą starać się pisać prościej. W mejlach, w pismach, we wnioskach”¹¹⁴. Ponadto, zdaniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej, prosty język jest elementem programu „Klient w centrum uwagi KAS”, który „opiera się na czterech filarach: zadowoleni klienci, zintegrowane usługi IT, rozwój kompetencji pracowników i funkcjonariuszy, efektywność operacyjna”¹¹⁵. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zapowiedziała także dość ciekawe rozwiązanie, zgodnie z którym pracownikom oraz funkcjonariuszom S.C.-S. zostanie zaproponowane także „nowe podejście do zarządzania kadrami”¹¹⁶ (sic!). Wskazała również na konieczność przeprowadzenia szkoleń z „prostego języka”, tak „aby podwyższyć standardy obsługi w każdym z punktów kontaktu z klientem”¹¹⁷ w celu zrozumienia jego potrzeb i problemów, ponieważ administracja musi wychodzić „naprzeciw wyzwaniom, jakie przynoszą obecne czasy”¹¹⁸.

Na zakończenie tej części rozważań jako swoistą ciekawostkę należy podać, że w ramach działań związanych z opracowaniem programu „Klient w centrum uwagi KAS” firmie Cogision zostało zlecone badanie

¹¹² *Deklaracja prostego języka*, b.d., https://www.gov.pl/documents/33372/436746/Deklaracja_prostego_jezyka.pdf/2269ad3f-0692-7fcd-9fc1-c3a9336aa2ed (dostęp: 9.04.2022).

¹¹³ Krajowa Administracja Skarbowa, *Prosty język w Ministerstwie Finansów...*

¹¹⁴ Ibidem.

¹¹⁵ „Projekty realizowane w ramach programu »Klient w centrum uwagi KAS« będą prowadzone przez zespoły złożone z ekspertów zarówno z urzędów skarbowych, izb administracji skarbowych, jak i z centrali. Rzeczkowska zapewniła, że będą oni kierować się potrzebami klientów i wewnętrznymi potrzebami KAS” – *KAS uruchamia program »Klient w centrum uwagi«*, 2020, <https://www.pb.pl/kas-uruchamia-program-klient-w-centrum-uwagi-996883> (dostęp: 7.04.2022).

¹¹⁶ Ibidem.

¹¹⁷ Ibidem.

¹¹⁸ Ibidem.

jakościowe, mające na celu ustalenie prac, które Krajowa Administracja Skarbowa powinna podjąć, by podnieść poziom zadowolenia podatników ze świadczonych usług¹¹⁹. Być może następstwem tych działań jest kolejna inicjatywa Ministerstwa Finansów pt. „Zakup badań jakościowych klientów i audytów Tajemniczego Klienta i Tajemniczego Dzwoniącego”¹²⁰, których celem jest przeprowadzenie badań dotyczących zdiagnozowania aktualnego stanu realizacji standardów obsługi bezpośredniej i telefonicznej w urzędach skarbowych i call center Krajowej Informacji Skarbowej oraz kwartalnego monitoringu realizacji standardów obsługi bezpośredniej i telefonicznej w urzędach skarbowych i call center Krajowej Informacji Skarbowej¹²¹. W zakreślonym obszarze rację ma S. Siwy, Przewodniczący Związku Zawodowego Celnicy PL, który – wnioskując do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowskiej o wstrzymanie realizacji programu „Tajemniczy Klient” w formule, w której koszt badania ankietowego i analizy poziomu usług Krajowej Administracji Skarbowej ma wynieść niemal 1,5 mln zł – wskazuje alternatywne i tańsze metody, np. zlecenie takiego działania uczelni wyższej w ramach badań naukowych bądź przeprowadzenie badania ankietowego podatników z zaangażowaniem pracowników Krajowej Administracji Skarbowej¹²².

3.5. Zarządzenie Dyrektora Generalnego w Ministerstwie Finansów w sprawie upowszechniania prostego języka

Dyrektor Generalna w Ministerstwie Finansów R. Oszaśt 30 lipca 2021 r. wydała zarządzenie nr 21/BKP/2021 w sprawie upowszechniania prostego języka w Ministerstwie Finansów (dalej: z.D.G.M.F.). Zgodnie z jej uzasadnieniem zarządzenie wspiera inicjatywę „Ulga językowa w Ministerstwie Finansów”, której celem jest upraszczanie języka codziennej

¹¹⁹ Pismo Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 3 grudnia 2020 r., nr BM11.0123.1550.2020, *Ku zadowoleniu podatników...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27622 (dostęp: 9.04.2022).

¹²⁰ Ministerstwo Finansów, *Zamówienie publiczne*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/zakup-badan-jakosciowych-klientow-i-audytow-tajemniczego-klienta-i-tajemniczego-dzwoniacego> (dostęp: 8.04.2022); *Szpieg z Krainy D(r)eszczowców wkrótce w KAS...*, 2022, https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28050 (dostęp: 13.04.2022).

¹²¹ Ministerstwo Finansów, *Zamówienie...*; *Szpieg z Krainy D(r)eszczowców...*

¹²² S. Siwy, *Program „tajemniczy klient” to absurd*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/program-tajemniczy-klient-to-absurd.17680/> (dostęp: 4.04.2022).

komunikacji w Ministerstwie Finansów. Ponadto zarządzenie normuje zadania dyrektorów komórek organizacyjnych związanych z upowszechnianiem prostego języka w podległej komórce organizacyjnej, m.in. w zakresie realizacji planu działań upraszczania języka komunikacji. Przykładowo: według § 2 z.D.G.M.F. stosowanie zasad prostego języka określonych w standardach ulgi językowej w Ministerstwie Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej jest obowiązkiem wszystkich pracowników Ministerstwa Finansów, z uwzględnieniem w szczególności adresata i rodzaju sporządzanego pisma. Między innymi w świetle § 2 z.D.G.M.F. dyrektor komórki organizacyjnej w Ministerstwie Finansów:

- 1) realizuje i aktualizuje do końca 2022 r. dwuletni plan działań upraszczania języka komunikacji¹²³;
- 2) składa Dyrektorowi Generalnemu Ministerstwa Finansów (w formie pisemnej) sprawozdanie z realizacji planu działań (w listopadzie 2021 r., czerwcu 2022 r. i listopadzie 2022 r.);
- 3) wyznacza spośród pracowników kierowanej komórki organizacyjnej w Ministerstwie Finansów osoby pełniące funkcję ambasadorów prostego języka;
- 4) współpracuje, w ramach realizacji planu działań, z osobami koordynującymi proces sprawozdawczy z realizacji tych planów.

¹²³ „Dwuletni plan działań upraszczania języka komunikacji, o którym mowa w Zarządzeniu nr 21/BKP/2021 Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów z 30 lipca 2021 r. w sprawie upowszechniania prostego języka w Ministerstwie Finansów, to akcja Ministerstwa Finansów, zgodnie z którą każdy departament i biuro zobowiązały się do opracowania indywidualnego harmonogramu i wdrożenia (każdy departament we własnym zakresie) różnego rodzaju działań związanych z upraszczaniem języka komunikacji i inicjatywą »Ulga językowa«, a następnie do rozliczania się z realizacji zaplanowanych działań, obejmujących okres od kwietnia 2021 do grudnia 2022 roku. Zgodnie z wytycznymi Dyrektora Generalnego, plan działań poszczególnych departamentów i biur Ministerstwa Finansów: »powinien obejmować wszystkie komunikaty (np. pisma, maile, komunikaty w systemach), które tworzy dana komórka«. Wskazane zarządzenie nie przewiduje obowiązku opracowania jednego zbiorczego sprawozdania. Komórki organizacyjne sprawozdawały oddzielnie z realizacji zaplanowanych działań w trybie roboczym» – pismo Ministra Finansów z dnia 3 czerwca 2022 r., nr BMI1.0123.866.2022.

4. „STANDARDY” ULGI JĘZYKOWEJ

Według Ministra Finansów Ulga językowa to ważna inicjatywa, mająca propagować prosty język w taki sposób, aby odbiorcy otrzymywali klarowne i czytelne informacje¹²⁴ i właśnie w tym celu w kwietniu 2020 r. powstał wspólny projekt Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej pod takim tytułem. Ideą projektu była zmiana sposobu myślenia o komunikacji z podatnikiem, która wpisywałaby się w formułę „klienta w centrum uwagi”, a przyjazna komunikacja i prosty język odgrywałyby – jako podstawy relacji – kluczową rolę¹²⁵. Wydaje się, że w tym celu w Krajowej Administracji Skarbowej powołano Kierownika Ulgi językowej¹²⁶, którym chyba została A. Dąbrowska-Uss¹²⁷. Jednakże, według pisma Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., „w Krajowej Administracji Skarbowej oraz Ministerstwie Finansów nie ma stanowiska Kierownika Ulgi językowej. Nie ma osobnego zakresu obowiązków dla takiego stanowiska. Nie było konkursu na to stanowisko – gdyż nie ma takiego stanowiska [...] Informację o roli Kierownika Ulgi językowej przekazała dyrektorom izb administracji skarbowej ówczesna Szefowa KAS Magdalena Rzeczowska na spotkaniu 21 kwietnia 2021 roku. Jako Kierownika Ulgi językowej wskazała Panią Agnieszkę Dąbrowską-Uss (jako że nie jest to stanowisko, nie została nań powołana) [...] Nie ma osobnego wynagrodzenia na stanowisku Kierownika Ulgi językowej – gdyż nie ma takiego stanowiska”¹²⁸. *Nolens volens* są to na pewno jakieś „standardy” Ulgi językowej, a tzw. nieistnienie stanowiska

¹²⁴ Pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

¹²⁵ Serwis Służby Cywilnej, *Upraszczenie języka...*

¹²⁶ Zob. Serwis Służby Cywilnej, *Czwarte spotkanie zespołu*, 2021, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/iv-spotkanie-zespołu-ds-promocji-prostego-jezyka-w-administracji-rzadowej> (dostęp: 24.04.2022); pismo Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

¹²⁷ „Agnieszka Dąbrowska-Uss rozpoczęła pracę w Ministerstwie Finansów 16 lutego 2021 roku. Wcześniej nie pracowała w Ministerstwie Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej ani innych organach podatkowych. [...] Agnieszka Dąbrowska-Uss jest językoznawcą, etnolingwistą, liderem projektów. Ma ponad dwudziestoletnie doświadczenie w pracy w komunikacji oraz zarządzaniu doświadczeniem klientów. Jest: magistrem filologii polskiej w zakładzie Językoznawstwa i gramatyki współczesnego języka polskiego Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie; konsultantem prostego języka certyfikowanym przez Pracownię Prostej Polszczyzny Uniwersytetu Wrocławskiego; absolwentem studiów podyplomowych Lider Innowacji Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie” – pismo Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BMI1.0123.961.2022.

¹²⁸ Pismo Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BMI1.0123.961.2022.

Kierownika Ulgi językowej¹²⁹ należy zapewne traktować wyłącznie jako metafizyczną doskonalszą formę jego obecności (sic!). Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że motywację do stworzenia powyższego pisma stanowił chyba fragment filmu „Miś” w reżyserii S. Barei, zgodnie z którym „Pani Krysiu ten facet co tu był, jest potrzebny, wyszedł, potrzebny jest”¹³⁰.

Nazwę „Ulga językowa” – według K. Prus-Malinowskiej – dla inicjatywy upraszczania języka w Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwie Finansów wybrali pracownicy resortu finansów w przeprowadzonym w maju 2020 r. konkursie¹³¹. Przywołana autorka podaje także, że według wskazówek językoznawców oraz w zgodzie ze specyfiką Krajowej Administracji Skarbowej¹³² zasady ulgi językowej zostały zawarte w broszurze pt. *Standardy ulgi językowej w Ministerstwie Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej*¹³³, gdzie we wstępie można przeczytać m.in., że „dzięki

¹²⁹ Według internetowego portalu informacyjnego Skarbowcy.pl, działającego w ramach Krajowej Sekcji Administracji Skarbowej NSZZ „Solidarność”, powołującego się na serwis LinkedIn, w którym m.in. użytkownicy zamieszczają swoje dane dostępne dla każdego internauty – A. Dąbrowska-Uss ma bogate doświadczenie zawodowe z sektora bankowego – *Poznaj szefową Ulgi językowej...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28111 (dostęp: 30.04.2022); zob. także J. Uryniuk, *Kolejny bank ma swój internetowy kantor wymiany walut. Tym razem BZ WBK*, 2017, <https://www.cashless.pl/2910-kolejny-bank-ma-swoj-internetowy-kantor-wymiany-walut-tym-razem-bz-wbk> (dostęp: 13.04.2022); *Lista osób, które przygotowały Dobre praktyki prostej komunikacji bankowej*, [w:] *Dobre praktyki prostej komunikacji bankowej*, 2021, <https://zbp.pl/getmedia/74aaf8c3-6412-4350-a77a-128477fd4381/2-Dobre-praktyki-prostej-komunikacji-bankowej> (dostęp: 15.04.2022).

¹³⁰ *Miś* (S. Bareja), scena przywołania omyłkowo odesłanego dublera, https://www.youtube.com/watch?v=llUB6jsR_uk (dostęp: 16.04.2022).

¹³¹ W finałowym głosowaniu, w którym uczestniczyło ponad 3500 osób z Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej, najwięcej głosów otrzymała nazwa „Ulga językowa” – pismo Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

¹³² „Standardy Ulgi językowej w MF i KAS opisaliśmy w broszurze o tym tytule. Zawiera ona zasady redagowania pism według wskazówek językoznawców oraz w zgodzie ze specyfiką Krajowej Administracji Skarbowej. Broszurę zredagowali praktycy – zespół pracowników KAS, KIS, CIRF oraz MF. Są to osoby z wieloletnim stażem pracy w resorcie finansów. Zapisy broszury skonsultowali prawnicy oraz pracownicy odpowiedzialni za wdrażanie i stosowanie reguł dostępności cyfrowej” – pismo Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

¹³³ Broszura zawiera m.in. zasady redagowania pism i jest raz na kwartał weryfikowana, a także może być uaktualniana – pismo Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

uldze językowej będziemy prościej mówić i pisać, a ponadto, jeśli będziemy stosować zasady prostego języka w codziennej komunikacji, zyskamy na tym – i jako nadawcy, i jako odbiorcy, ponieważ prosta komunikacja jest wtedy, gdy nasze wypowiedzi są przystępne¹³⁴.

Według K. Prus-Malinowskiej „pismo w standardzie Ulgi językowej to wzór, w którym treść jest ułożona zgodnie ze wskazówkami prostego języka. Występuje w nim wyraźny podział na części, przedzielone śródtytułami. Ważnym elementem pisma jest metryka, gdzie umieszczone są informacje o temacie pisma i osobie, która może udzielić informacji. Pismo takie zredagowane jest przy użyciu prostej czcionki. Decyzję, o tym, jakiego rodzaju i wielkości czcionki będziemy używali, jaka będzie interlinia czy odstępy między akapitami, podjęliśmy w porozumieniu z pracownikami prostej polszczyzny uznanych uniwersytetów. Ważny był aspekt wymogów prawnych – dostosowania pisma do reguł dostępności dla osób ze szczególnymi potrzebami – dla nich rodzaj czy wielkość czcionki ma jeszcze większe znaczenie¹³⁵. Chciałoby się zapytać panią dyrektor, czy naprawdę czcionka Calibri i jej wielkość mają tak kluczowe znaczenie. Już powyższe skłania do zastanowienia się, jakimi kryteriami kierowali się wspomniani – wprawdzie anonimowi – ale jednak pracownicy „pracowni prostej polszczyzny uznanych uniwersytetów”, doradzając właśnie czcionkę Calibri do wszelkiego rodzaju pism podatkowych¹³⁶.

Broszura *Standardy ulgi językowej w Ministerstwie Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej* zawiera dziesięć zasad: pisz, żeby być zrozumianym¹³⁷; buduj relację z odbiorcą¹³⁸; prowadź odbiorcę przez tekst¹³⁹; im mniej, tym lepiej¹⁴⁰; koniec myśli i kropka¹⁴¹; nie komplikuj wypowiedzi¹⁴²;

¹³⁴ Wstęp do broszury *Standardy ulgi językowej*.

¹³⁵ Pismo Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

¹³⁶ Ibidem.

¹³⁷ Myśl o odbiorcy – o tym, w jaki sposób przekazać mu informację, o tym, jakie informacje powinien otrzymać.

¹³⁸ Zwracaj się bezpośrednio do odbiorcy – tak, jakbyś z nim rozmawiał.

¹³⁹ Pamiętaj o logice wypowiedzi, odpowiedniej kolejności informacji. Wprowadź śródtytuły, będą nawigacją dla odbiorcy.

¹⁴⁰ Zamieszczaj w piśmie tylko to, co istotne lub konieczne. Istotne, czyli informacyjnie ważne dla odbiorcy. Konieczne, czyli wymagane przepisami.

¹⁴¹ Jedną myśl zamykaj w jednym zdaniu – dzięki temu odbiorca będzie zapoznawał się z treścią krok po kroku.

¹⁴² Pisz tak, jak mówisz – stosuj „naturalną” gramatykę.

pamiętaj, że to słowa budują treść¹⁴³; o czynnościach pisz jednoznacznie¹⁴⁴; zadbaj o przejrzystość pisma¹⁴⁵; sprawdzaj; poprawiaj; ulepszaj¹⁴⁶. Warto jednak pamiętać, że według K. Prus-Malinowskiej za „finalną treść, dobór podstawy prawnej czy treść pouczenia w piśmie, które trafi do klienta – odpowiada autor tego pisma”¹⁴⁷.

Zgodnie z prezentacją Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej z 25 marca 2021 r. pt. *Prosty język. Wyzwania w komunikacji zdalnej* „liczba zaangażowanych osób w KAS i MF osiąga masę krytyczną”¹⁴⁸. I faktycznie w tzw. krzewienie ulgi językowej zaangażowani są – oprócz, rzecz jasna, naczelników urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej i osób funkcyjnych z Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów – co do zasady:

- 1) ambasadorzy prostego języka – najważniejszą rolę w projekcie odgrywa dwustu ambasadorów prostego języka¹⁴⁹, wybranych w drodze rekrutacji; działają oni m.in. w departamentach Ministerstwa Finansów, urzędach skarbowych i izbach administracji skarbowej, a ich rolą jest praca na rzecz zmiany języka resortu finansów lokalnie – np. zmiana wzorów pism, szkolenia dla pracowników, zmiana komunikacji mailowej w swojej jednostce¹⁵⁰;
- 2) liderzy prostego języka – to grupa jedenastu osób¹⁵¹, które wspierają ambasadorów prostego języka; liderzy koordynują działania i usprawniają proces upraszczania języka, spotykają się z ambasadorami zdalnie i moderują pracę tej grupy, mają też za zadanie monitorować lokalne

¹⁴³ Dobieraj jak najprostsze słowa – unikaj „sztucznych” lub mało zrozumiałych zwrotów. Jeśli musisz użyć trudnego terminu – wyjaśnij jego znaczenie.

¹⁴⁴ Czynności opisuj czasownikami, używaj form osobowych – bez strony biernej, imiesłówów czy form bezosobowych.

¹⁴⁵ Dziel tekst na akapity. Przy wycieniach stosuj wypunktowania. Pamiętaj o edycji tekstu.

¹⁴⁶ Sprawdź pismo, które uważasz za gotowe. Poprawiaj to, co niezgodne z zasadami prostego języka. Ulepszaj to, co możesz ulepszyć.

¹⁴⁷ Tak według pisma Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

¹⁴⁸ Ministerstwo Finansów, *Prosty język. Wyzwania...*

¹⁴⁹ Według pisma Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022 grono ambasadorów ulgi językowej w Krajowej Administracji Skarbowej tworzy około 120 osób, natomiast w Ministerstwie Finansów jest to 87 osób.

¹⁵⁰ Serwis Służby Cywilnej, *Upraszczenie języka...*

¹⁵¹ Pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022; Ministerstwo Finansów, *Prosty język. Wyzwania...*

- działania, aby nadać im znaczenie centralne¹⁵²; to grono miłośników i entuzjastów prostego języka, którzy spontanicznie i energicznie działają na rzecz wprowadzenia standardów prostej polszczyzny¹⁵³;
- 3) trenerzy prostego języka – siedemdziesiąt osób (dziesięć w Ministerstwie Finansów, sześćdziesiąt w Krajowej Administracji Skarbowej)¹⁵⁴;
 - 4) koordynatorzy ulgi językowej (i ich zastępcy) – w każdej izbie administracji skarbowej oraz Krajowej Informacji Skarbowej jest koordynator ulgi językowej – zespół tworzy siedemnaście osób; w Ministerstwie Finansów jest dwóch koordynatorów ulgi językowej¹⁵⁵;
 - 5) sekretarze.

Projekt „Ulga językowa” „jest ukierunkowany na to, aby budować zaangażowanie pracowników”¹⁵⁶ i opiera się na trzech głównych działaniach: szkoleniach i kampanii edukacyjnej dla pracowników, upraszczaniu komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej w resorcie finansów oraz pracy ambasadorów ulgi językowej na szczeblu lokalnym¹⁵⁷. Przykładowo: kierownictwo Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej wspiera działania ambasadorów i liderów, nadając im wysoki priorytet, na rzecz upraszczania języka oraz kieruje kampanię informacyjną – pigułki wiedzy o prostym języku – do pracowników resortu finansów i administracji skarbowej¹⁵⁸. Co więcej, w działania związane z ulgą językową zaangażowani są wszyscy pracownicy resortu finansów i każdy z nich „stara się, by jego komunikacja była efektywna – jak najbardziej skuteczna, klarowna, rzeczowa i dostosowana do potrzeb odbiorcy”¹⁵⁹.

Autor niniejszej publikacji jest bardzo sceptyczny, czy za pomocą ulgi językowej można uwolnić drzemiący w pracownikach i funkcjonariuszach S.C.-S. potencjał¹⁶⁰. O wiele lepszym rozwiązaniem byłoby podjęcie prac m.in. w zakresie opracowania klarownej ścieżki awansu zawodowego pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S.¹⁶¹, wyeliminowania braków kadrowych,

¹⁵² Serwis Służby Cywilnej, *Upraszczenie języka...*

¹⁵³ Ministerstwo Finansów, *Prosty język. Wyzwania...*

¹⁵⁴ Pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

¹⁵⁵ Ibidem.

¹⁵⁶ Serwis Służby Cywilnej, *Upraszczenie języka...*

¹⁵⁷ Ibidem.

¹⁵⁸ Ibidem.

¹⁵⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 16 maja 2022 r., nr BMI1.0123.883.2022.

¹⁶⁰ Ministerstwo Finansów, *Prosty język. Wyzwania...*

¹⁶¹ Zob. *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018; *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini,

a tym samym zlikwidowania godzin nadliczbowych w Krajowej Administracji Skarbowej¹⁶² etc.¹⁶³ oraz pozyskania profesjonalnej kadry mającej kierunkowe wykształcenie wyższe, sprofilowanej do wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznoprawnych¹⁶⁴. A składane wciąż m.in. przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej M. Rzeczkowską deklaracje, że „wychodzimy naprzeciw oczekiwaniom naszych klientów i dostosowujemy swoje działania do ich potrzeb, ale też potrzeb otoczenia. Wsłuchujemy się w głos podatników i zmieniamy tak, by zapewnić im wysoki poziom nowoczesnych usług, wspierać ich w wykonywaniu obowiązków podatkowych. Chcemy zmienić myślenie o skarbowce i w skarbowce. KAS jest dla obywateli. To służba. Dlatego stawiamy naszych klientów w centrum swoich działań”¹⁶⁵ – autor postrzega w formie nowomowy i propagandowego przekazu, w który bardzo trudno uwierzyć¹⁶⁶. Analogicznie jak w zapewnienia Wiceministrów Finansów P. Patkowskiego i S. Skuzy, że w Polsce „mamy stabilną sytuację finansów publicznych. Rosną dochody budżetu państwa. Dzięki tym pieniądzom możemy realizować wiele ważnych społecznie programów

K. Teszner, Warszawa 2018; K. Teszner, *Organy podatkowe i quasi-podatkowe – problemy wynikające z wadliwej legislacji Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne*, red. L. Etel, Białystok 2007, s. 118 i nast.; A. Melezini, K. Teszner, *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3, s. 13 i nast., <https://doi.org/10.15290/bsp.2019.24.03.01>

¹⁶² Serwis Służby Cywilnej, *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i o realizacji zadań tej służby w 2021 roku*, 2022, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/szef-sluzby-cywilnej-zlozyl-sprawozdanie-za-2021-rok> (dostęp: 18.04.2022).

¹⁶³ Szerzej I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, s. 63 i nast.

¹⁶⁴ Zdaniem autora co do zasady tylko takie kierunki studiów, jak prawo, administracja, prawo podatkowe i rachunkowość, doradztwo podatkowe, prawo finansowe i skarbowość oraz podatki i doradztwo podatkowe, odpowiednio przygotowują ich absolwentów do należytego stosowania norm prawa podatkowego (szczegółowego oraz procesowego) – szerzej na ten temat I. Nowak, *Radca skarbowy w świetle badań empirycznych*, [w:] *Wyzwania współczesnego prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi w 70. rocznicę urodzin*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2022 [w druku]; tenże, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 9 i nast., <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>; tenże, *National Revenue Administration...*, s. 37 i nast.

¹⁶⁵ *Rzeczkowska, szefowa KAS: Zbadaliśmy...*

¹⁶⁶ Por. W. Włoskowicz, *Nowomowa pseudometanaukowa? O języku polskiej polityki naukowej*, „Poradnik Językowy” 2019, nr 10, s. 35 i nast., <https://doi.org/10.33896/PorJ.2019.10.3>

i projektów¹⁶⁷, a „dobra kondycja budżetu pozwala też zwiększać nakłady na ochronę zdrowia, waloryzować emerytury i renty, zwiększać wydatki na obronę narodową, rolnictwo, szkolnictwo wyższe i naukę. Finansujemy również ważne inwestycje w zakresie kultury czy transportu. Na dobrej sytuacji finansów publicznych w ostatnich latach korzystają samorządy¹⁶⁸. Warto przy tym zauważyć, że „jako zadowolający można natomiast ocenić poziom demagogii towarzyszącej zmianom systemowym, czego dobrym, chociaż nie jedynym przykładem może być hasło »największej w historii obniżki podatków«, która dla wielu grup społecznych (m.in. dla części emerytów) miała w rezultacie przynieść podwyższenie poziomu obciążeń fiskalnych¹⁶⁹. Podobne wątpliwości należy również wyrazić w stosunku do „różnorodnych świadczeń okołowyborczych: 500+, 300+, trzynasta i czternaście emerytura, kredkowe, ołówkowe, gumkowe i piórnikowe¹⁷⁰”.

Nie sposób dzielić płomiennych deklaracji, składanych m.in. przez językoznawców, że można uprościć „język” indywidualnych aktów podatkowych np. poprzez pisanie *per* „ja” lub *per* „my”, personalizację pouczeń czy wreszcie usuwanie wyrazów przesadnie formalnych¹⁷¹. Analogicznie

¹⁶⁷ P. Patkowski w: Urząd Skarbowy w Tychach, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, b.d., https://www.slaskie.kas.gov.pl/urzad-skarbowy-w-tychach/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/Kx1w/content/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku?redirect=https%3A%2F%2Fwww.slaskie.kas.gov.pl%2Furzad-skarbowy-w-tychach%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Kx1w%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_Kx1w_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_Kx1w_keywords%3D%26_101_INSTANCE_Kx1w_delta%3D8%26_101_INSTANCE_Kx1w_cur%3D17%26_101_INSTANCE_Kx1w_andOperator%3Dtrue (dostęp: 9.04.2022).

¹⁶⁸ S. Skuza w: *ibidem*.

¹⁶⁹ B. Brzeziński, „*Taxation. Philosophical perspectives*”, Oxford 2018, ss. 288, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4 [w druku].

¹⁷⁰ Szerzej B. Brzeziński, *O (nie)sprawiedliwym podatku dochodowym od osób fizycznych. Refleksje na marginesie książki Adama Mariańskiego „Niesprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych”*, Warszawa 2021, ss. 406, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4 [w druku].

¹⁷¹ T. Piekot, G. Zarzeczny, E. Moroń, *Standard plain language w polskiej sferze publicznej*, 2019, http://ppp.uni.wroc.pl/pliki/standard_plain_language_w_polskiej_sferze_publicznej.pdf (dostęp: 15.04.2022); T. Piekot, G. Zarzeczny, E. Moroń, *Prosta polszczyzna w praktyce. Standaryzacja języka serwisu Obywatel.gov.pl*, 2017, http://www.ppp.uni.wroc.pl/pliki/prosta_polszczyzna_w_praktyce_standaryzacja_jezyka_serwisu_obywatel_gov_pl.pdf (dostęp: 24.04.2022); T. Piekot, *Standard prostego języka w urzędzie (prezentacja)*, Pracownia Prostej Polszczyzny Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław, b.d.; M. Hebal-Jezińska, *Wybrane problemy związane z wprowadzeniem prostego języka*, „Oblicza Komunikacji” 2019, nr 11, <https://wuwr.pl/okom/article/download/12786/11569/> (dostęp: 25.04.2022).

nie można również przyjąć argumentacji, że „standard prostej polszczyzny nie wymaga nowych aktów prawnych, tylko zmiany praktyki”¹⁷². Nawet jeżeli założymy, że „językoznawcy mają już świadomość różnic między przepisem prawnym a normą prawną”¹⁷³, to jednak należy wezwać wszystkich decydentów z Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów, aby jak najszybciej wycofali się z zauroczenia wszelakimi językowymi nowinkami na temat tzw. prostego języka w obszarze prawa podatkowego czy szerzej finansów publicznych. A jeżeli chcą „brnąć” w tę stronę, to może niech stworzą szeroko rozumiane pisma, rozstrzygnięcia podatkowe (decyzje, postanowienia) etc. w formie piktogramów – będzie jeszcze prościej (sic!). A jaka przy tym może rozpalic się finezja twórcza lub wyż kreatywny itp. Podobno – zdaniem kierownictwa Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej – „w urzędnikach drzemie wielki, niedostrzegany potencjał. Trzeba go tylko uwolnić”¹⁷⁴. Pierwszych prób podobnego pionierskiego działania doświadczają od 2022 r. wszyscy podatnicy oraz *nolens volens* pracownicy i funkcjonariusze S.C.-S., gdy czytają, że „Polski Ład to projekt, który wprowadza polski system podatkowy w XXI wiek, równając go z najnowocześniejszymi systemami podatkowymi Europy”¹⁷⁵, przez co Polska zyska „żółtą koszulkę lidera pod względem atrakcyjności lokowania wielkich inwestycji, centrów produkcyjnych, centrów badawczo-rozwojowych i centrów usług wspólnych. Postawi nas pod względem atrakcyjności inwestycyjnej nie obok naszych sąsiadów – Litwy, Czech, Słowacji czy Węgier, a obok Singapuru, Tajwanu, Korei Południowej i wielkich centrów produkcyjnych Europy, takich jak Wielka Brytania, Francja, Niemcy czy Włochy”¹⁷⁶. Analogicznie jak dla Ministra Finansów M. Rzeczkowskiej sprawą oczywistą jest, że „agresja Rosji na Ukrainę i putinflacja doprowadziły do podwyżki stóp procentowych, która z kolei przekłada się na rosnące raty kredytów. Rząd

¹⁷² K. Kubicka-Żach, *Urzędniku, pisz pismo jasno, nie „z uwagi na procedurę”*, 2019, <https://www.prawo.pl/samorzad/jezyk-pism-urzedowych-niezrozumialy-dla-obywateli-mimo-staran,377294.html> (dostęp: 26.04.2022).

¹⁷³ G.J. Leśniak, *Czy język prawniczy może być zrozumiały*, „Radca Prawny” 2014, nr 145, s. 14.

¹⁷⁴ Serwis Służby Cywilnej, *Upraszczenie języka...*

¹⁷⁵ Ministerstwo Finansów, *Nowoczesny, sprawiedliwy i konkurencyjny system podatkowy w Polsce*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowoczesny-sprawiedliwy-i-konkurencyjny-system-podatkowy-w-polsce> (dostęp: 13.04.2022).

¹⁷⁶ *Ibidem*.

nie zamierza zostawić Polaków z tym samych, dbając równocześnie o stabilność krajowego sektora bankowego i finansowego¹⁷⁷.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że tzw. wielokanałowa obsługa „klientów”, monitoring jakości oferowanych usług, strategia rozwoju kanałów zdalnych dla „klientów” Krajowej Administracji Skarbowej, wyodrębniona obsługa „klientów” indywidualnych, nowy model wielokanałowej obsługi „klientów” indywidualnych oraz mikro-, małych i średnich przedsiębiorców zarówno w kanałach zdalnych, jak i stacjonarnych¹⁷⁸, to bez wątpienia nowomowa – chyba z sektora bankowego¹⁷⁹ lub handlowego¹⁸⁰ – którą „kopiuje” Krajowa Administracja Skarbowa i Ministerstwo Finansów, zapewne bez świadomości, że na gruncie prawa podatkowego to jednocześnie śmieszne i straszne¹⁸¹. A może pomysłodawcy tej twórczości chcą doprowadzić w Krajowej Administracji Skarbowej – parafrazując zarządzenie cara Rosji Piotra I z 7 grudnia 1708 r. – do tego, aby wszyscy pracownicy i funkcjonariusze S.C.-S. przed obliczem swoich „klientów” przybierali wygląd lichy i durnowaty, tak by swoim pojmowaniem istoty sprawy nie peszyć tych ostatnich?

5. ULGA JĘZYKOWA W PRAKTYCE JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

5.1. Uwagi ogólne

„Od maja 2020 r. pracujemy nad tym, by każdy z nas – pracowników MF i KAS – zdobył wiedzę i umiejętności, które pozwolą mu napisać pismo czy komunikat w prostej polszczyźnie¹⁸². W końcu, *nolens volens* według

¹⁷⁷ M. Rzeczowska w: Ministerstwo Finansów, *Wsparcie dla kredytobiorców*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/wsparcie-dla-kredytobiorcow> (dostęp: 4.04.2022).

¹⁷⁸ Pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

¹⁷⁹ Zob. np. *Dobre praktyki...*

¹⁸⁰ R. Zych, *Klient w centrum uwagi. Jak szefowie mogą budować pozytywne doświadczenie w zespołach obsługi*, Warszawa 2016.

¹⁸¹ Szerzej I. Nowak, *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010, s. 83 i nast.; tenże, *Efektywność zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego w świetle ustawy o administracji podatkowej*, [w:] *Granice efektywności prawa. Sposoby osiągania efektywności w prawie*, red. Ł.J. Piłkuła, H. Kaczmarczyk, Toruń 2016, s. 59 i nast.

¹⁸² Według *Ulga językowa* – intranet Ministerstwa Finansów.

zarządzenia nr 97 i zarządzenia Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów w sprawie upowszechniania prostego języka w Ministerstwie Finansów stosowanie prostego języka urzędowego i doskonalenie umiejętności w tej dziedzinie oraz stosowanie zasad prostego języka określonych w standardach ulgi językowej w Ministerstwie Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej jest obowiązkiem wszystkich pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S. Innymi słowy, pracownicy oraz funkcjonariusze S.C.-S. w Polsce stosują lub starają się stosować wszystkie akty wewnętrzne oraz zalecenia Szefa Służby Cywilnej w sprawie upowszechniania prostego języka, plus oczywiście standardy ulgi językowej. Jednakże powyższy proces w poszczególnych jednostkach nie przebiega według identycznych reguł, o czym poniżej.

5.2. Trenerzy i ambasadorzy ulgi językowej

Aby zostać trenerem prostego języka lub ambasadorem ulgi językowej, należało przejść rekrutację¹⁸³ prowadzoną przez Krajową Szkołę Skarbowości¹⁸⁴. Według wzoru ogłoszenia Krajowa Szkoła Skarbowości zapraszała entuzjastów prostego języka z grona wszystkich pracowników Krajowej Administracji Skarbowej. Wystarczyło znać zasady prostego języka, w tym standardy ulgi językowej. W szczególności zapotrzebowanie skierowane było do osób, które: znały podstawowe zasady prostego języka (i chciałyby wiedzieć jeszcze więcej), były otwarte, komunikatywne, odważne, zdeterminowane i konsekwentne (oraz przekonane o tym, że „prosty język ma sens”), chciały dzielić się z innymi swoją wiedzą i entuzjazmem¹⁸⁵. Ponadto trzeba było dołączyć m.in. formularz zgłoszeniowy, dokument RODO oraz kwestionariusz motywacyjny. W formularzu zgłoszeniowym była rubryka dotycząca kwalifikacji pedagogicznych (wykształcenie pedagogiczne, szkolenie pedagogiczne,

¹⁸³ Dyrektor Krajowej Szkoły Skarbowości powołał zespoły weryfikacyjne do oceny kandydatów na trenerów i ambasadorów: a) decyzja nr 8-2021 z dnia 2 czerwca 2021 r. o powołaniu zespołu weryfikacyjnego, który ocenił zgłoszenia kandydatów na ambasadorów ulgi językowej; b) decyzja nr 9-2021 z dnia 2 czerwca 2021 r. o powołaniu zespołu weryfikacyjnego, który ocenił zgłoszenia kandydatów na trenerów prostego języka – pismo Zastępcy Dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości A. Noskowskiej-Piątkowskiej z dnia 25 marca 2022 r., nr 0302.EKK.0123.1.2022.

¹⁸⁴ Zgłoszenia należało dokonać do 24 maja 2021 r.

¹⁸⁵ Między innymi według pisma Zastępcy Dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości A. Noskowskiej-Piątkowskiej z dnia 25 marca 2022 r., nr 0302.EKK.0123.1.2022.

w tym andragogiczne¹⁸⁶), potwierdzonych dyplomem, certyfikatem, tytułem naukowym. Natomiast w kwestionariuszu motywacyjnym kandydata na trenera/ambasadora trzeba było odpowiedzieć na cztery pytania:

- 1) „Proszę podać powody, dla których chce Pani/Pan pełnić rolę trenera/ambasadora Ulgi językowej?”;
- 2) „Proszę opisać, jakie obowiązki według Pani/Pana stoją przed trenerem/ambasadorem Ulgi językowej?”;
- 3) „Jakie umiejętności i swoje mocne strony może Pani/Pan wykorzystać podczas pracy trenera/ambasadora Ulgi językowej?”;
- 4) „Jakie umiejętności chciałaby/chciałby Pani/Pan rozwijać, aby skutecznie pełnić rolę trenera/ambasadora Ulgi językowej?”.

Jeśli chodzi o wykształcenie osób wyróżnionych w ramach przeprowadzonej przez Krajową Szkołę Skarbowości rekrutacji na trenerów/ambasadorów, to z dostępnego materiału empirycznego, pozyskanego od dyrektorów izb administracji skarbowej, wynika, że modelowo pod tym kątem wypada Izba Administracji Skarbowej w Łodzi, gdzie trener ma wykształcenie wyższe magisterskie o kierunku filologia polska oraz ukończone studia podyplomowe z zakresu pedagogiki ogólnej i legitymuje się ponad trzyletnim stażem pracy¹⁸⁷. Z kolei w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie trenerzy ukończyli studia na kierunkach: ekonomia, stosunki międzynarodowe, zarządzanie i marketing, technologia chemiczna, administracja, filologia polska¹⁸⁸. Natomiast w Izbie Administracji Skarbowej w Szczecinie wśród kierunków studiów ukończonych przez osoby realizujące powyższy program są: trenerzy, którzy ukończyli administrację, prawo, ekonomię; ambasadorzy z ukończonymi studiami z prawa, ekonomii; koordynatorzy – z dyplomem z ekonomii; liderzy – absolwenci administracji i prawa¹⁸⁹. Co więcej, w Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy trenerzy, ambasadorzy i koordynatorzy ukończyli m.in. studia z zakresu finansów i bankowości, doradztwa podatkowego, matematyki, filologii polskiej, politologii, chemii¹⁹⁰.

¹⁸⁶ Andragogika to dział pedagogiki zajmujący się zagadnieniami wychowania i kształcenia dorosłych – *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *andragogika*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/sjp/andragogika;2440218.html> (dostęp: 12.04.2022).

¹⁸⁷ W tym ponad dwa lata w Izbie Administracji Skarbowej w Łodzi – pismo DIAS w Łodzi z dnia 10 marca 2022 r., nr 1001-IWK.0150.53.2022.

¹⁸⁸ Pismo DIAS w Warszawie z dnia 24 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.71.2022.

¹⁸⁹ Pismo DIAS w Szczecinie z dnia 28 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.32.2022.2

¹⁹⁰ Pismo DIAS w Bydgoszczy z dnia 28 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.55.2022.3.

Z powyższych danych bezspornie wynika, że kwalifikacje pedagogiczne, które zakreśliła Krajowa Szkoła Skarbowości, jeśli chodzi o pożądane kierunki studiów kandydatów na trenerów/ambasadorów, są jednak wśród wyłonionych osób mocno deficytowe.

Co do zasady trenerzy prostego języka pracują/służą na różnych stanowiskach, a ich zadania są dodatkowe wobec tych, które wynikają z istniejącego stosunku pracy/służby¹⁹¹, przez co powinni otrzymywać dodatki zadaniowe¹⁹². Wysokość dodatków plasuje się na różnym poziomie, m.in. w zależności od liczby przeprowadzonych szkoleń, charakteru (stały lub cykliczny) lub innych zmiennych. W Izbie Administracji Skarbowej w Lublinie i Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu dodatek zadaniowy trenerów prowadzących szkolenia z zakresu upowszechniania/stosowania prostego języka (ulgi językowej) nie został określony kwotowo, ponieważ jego wysokość była uzależniona od liczby przeprowadzonych szkoleń, zaangażowania i wkładu pracy w obowiązki związane z upowszechnianiem/stosowaniem prostego języka (ulgi językowej)¹⁹³. Przykładowo: dodatki miesięczne brutto na osobę wynosiły:

- 1) w Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy – 300–500 zł¹⁹⁴;
- 2) w Izbie Administracji Skarbowej w Kielcach – 479,20–500 zł¹⁹⁵;
- 3) w Izbie Administracji Skarbowej w Łodzi – 400 zł¹⁹⁶;
- 4) w Izbie Administracji Skarbowej w Opolu – 350–600 zł¹⁹⁷;
- 5) w Izbie Administracji Skarbowej w Szczecinie – 500–2000 zł¹⁹⁸;
- 6) w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie – 600–1000 zł¹⁹⁹.

¹⁹¹ Z pisma DIAS w Lublinie z dnia 14 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.47.2022.4 wynika, że pomimo iż „osoby prowadzące szkolenia z prostego języka otrzymują za realizację tych zadań dodatki zadaniowe”, to z „zakresu obowiązków pracowników nie wynika, żeby zwiększono im obowiązki w w/w zakresie”.

¹⁹² W Izbie Administracji Skarbowej w Białymstoku „osoba wytypowana do prowadzenia szkoleń w zakresie upowszechniania/stosowania prostego języka obecnie nie otrzymuje za realizację tych zadań dodatkowego wynagrodzenie/uposażenia” – pismo DIAS w Białymstoku z dnia 11 marca 2022 r., nr 2001-IWK.0150.42.2022.2.

¹⁹³ Pismo DIAS w Lublinie z dnia 28 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.52.2022.4; pismo DIAS we Wrocławiu z dnia 29 marca 2022 r., nr 0201-IWK.0150.73.2022.

¹⁹⁴ Pismo DIAS w Bydgoszczy z dnia 28 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.55.2022.3.

¹⁹⁵ Pismo DIAS w Kielcach z dnia 28 marca 2022 r., nr 2601-IWK.0150.111.2022.3.

¹⁹⁶ Pismo DIAS w Łodzi z dnia 17 marca 2022 r., nr 1001-IWK.0150.58.2022.

¹⁹⁷ Pismo DIAS w Opolu z dnia 28 marca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.49.2022.

¹⁹⁸ Pismo DIAS w Szczecinie z dnia 28 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.32.2022.2.

¹⁹⁹ Pismo DIAS w Warszawie z dnia 24 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.71.2022.

5.3. Szkolenia i quasi-ocena procesu upowszechniania/stosowania prostego języka przez kierowników jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej

Pracownicy oraz funkcjonariusze S.C.-S. w zakresie upowszechniania/stosowania prostego języka mieli dostęp do różnych form szkoleniowych²⁰⁰, w tym:

- 1) szkoleń online (na platformie szkoleniowej), do których uczestnicy przystępowali indywidualnie;
- 2) webinarów i warsztatów otwartych prowadzonych online przez językoznawców i ekspertów prostego języka;
- 3) szkoleń z trenerem (głównie w tzw. formie hybrydowej²⁰¹).

Co do zasady kierownicy jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej przekazują pracownikom oraz funkcjonariuszom S.C.-S. informacje związane ze szkoleniami, warsztatami oraz instruktażem²⁰² z zakresu pozyskiwania wiedzy i umiejętności w obszarze prostego języka²⁰³. W tym celu stosuje się m.in. narzędzia komunikacji wewnętrznej, np. mailing lub zakładkę „Prosty język” w intranecie – m.in. ze wzorami pism i zasadami stosowania prostego języka²⁰⁴. Ponadto kierownicy jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej „motywuja do stosowania prostego języka oraz tak organizują pracę podległych pracowników i funkcjonariuszy, aby umożliwić im udział w szkoleniach ze stosowania prostego języka”²⁰⁵. Przykładowo: Dyrektor Izby Administracji

²⁰⁰ Między innymi według pisma DIAS w Zielonej Górze z dnia 11 marca 2022 r., nr 0801-IWK.0150.47.2022; pisma DIAS w Gdańsku z dnia 11 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.35.2022.

²⁰¹ Według danych za 2021 r. w izbach administracji skarbowej przeprowadzono ponad 500 szkoleń, a w Ministerstwie Finansów 127 – pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

²⁰² „Zdaję sobie sprawę, że od razu nie uda nam się stworzyć wszystkich pism w Standardzie prostego języka, ale jeśli chcemy być nowoczesną administracją podatkową, to zmiany są konieczne. Jest to proces, który wymaga czasu, treningu i osvajania się z nowym sposobem komunikacji” – DIAS w Katowicach w piśmie z dnia 7 maja 2021 r., nr 2401-IWK.010.21.2021.2 skierowanym m.in. do naczelników urzędów skarbowych w województwie śląskim.

²⁰³ Zob. m.in.: pismo DIAS w Białymstoku z dnia 11 marca 2022 r., nr 2001-IWK.0150.42.2022.2; pismo DIAS w Gdańsku z dnia 11 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.35.2022.

²⁰⁴ Pismo DIAS w Warszawie z dnia 14 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.58.2022.

²⁰⁵ Pismo DIAS w Lublinie z dnia 14 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.47.2022.4.

Skarbowej w Szczecinie wskazuje, że „rola kierowników jednostek polega w szczególności na dawaniu dobrego przykładu, zachęcaniu do zmiany, jak i jej wymaganiu, zorganizowaniu edukacji oraz wspieraniu w działaniach osób, które zostały powołane centralnie czy też lokalnie w województwie do podejmowania działań, które mają pomóc w upowszechnianiu prostego języka urzędowego”²⁰⁶.

Tytułem uzupełnienia warto dodać, że w ramach tzw. Piątków z Ulgą językową, publikowanych w intranecie²⁰⁷ – w zakresie przekazywanych przez Ministerstwo Finansów cotygodniowych porad – udostępniana jest pracownikom i funkcjonariuszom S.C.-S. jedna klarowna myśl dotycząca prostego języka²⁰⁸. Odpowiedzi wymaga pytanie – skąd zaczerpnięto pomysł na taki właśnie tytuł. Autor niniejszego opracowania typuje, że chyba z cieszącego się niebywałym powodzeniem programu telewizyjnego dla dzieci pt. *Piątek z Pankracym*, emitowanego od marca 1978 r. do 22 czerwca 1990 r. w piątki w programie pierwszym Telewizji Polskiej. Życzyć więc należy wszystkim pracownikom oraz funkcjonariuszom S.C.-S., aby po Piątku z Ulgą językową nucili sobie zwrotkę piosenki *Cztery łapy*, zgodnie z którą „już za chwileczkę, już za momencik Piątek z Pankracym [tu można zamienić na ulgę językową – przyp. I.N.] zacznie się kręcić”²⁰⁹. Naiwnością jest jednak myślenie, że wszystkie „buzie będą roześmiane”²¹⁰.

Jeśli chodzi o ocenę procesu upowszechniania/stosowania prostego języka dokonywaną przez kierowników jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, to wygląda ona dość podobnie w całej Polsce. W zdecydowanej większości dyrektorzy izb administracji skarbowej powołali zespoły ds. upowszechniania (wdrażania) prostego języka. Ponadto przykładowo:

²⁰⁶ Pismo DIAS w Szczecinie z dnia 11 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.26.2022.2.

²⁰⁷ Strona przeznaczona dla pracowników oraz funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej – pismo DIAS w Katowicach z dnia 10 marca 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.27.2022.3; analogicznie pismo DIAS w Katowicach z dnia 25 marca 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.27.2022.5; pismo DIAS w Rzeszowie z dnia 10 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.42.2022.

²⁰⁸ Wikipedia, *Piątek z Pankracym*, b.d., https://pl.wikipedia.org/wiki/Pi%C4%85tek_z_Pankracym (dostęp: 16.04.2022).

²⁰⁹ Ibidem.

²¹⁰ Ibidem.

- 1) Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie nie ocenia procesu upowszechniania/stosowania prostego języka, ale monitoruje, czy pracownicy i funkcjonariusze S.C.-S. używają go w swoich pismach²¹¹; analogicznie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie²¹², Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu²¹³ czy Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie²¹⁴;
- 2) w Izbie Administracji Skarbowej w Kielcach „informacje na temat działań realizowanych w ramach projektu Ulga językowa przekazywane są cyklicznie na spotkaniach roboczych kadry kierowniczej”²¹⁵; natomiast Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Opolu „30 sierpnia 2021 r. [...] zwrócił się do pionów izby oraz do podległych jednostek opolskiej KAS, aby wskazali, jak w kierowanych przez nich komórkach organizacyjnych oraz urzędach przedstawia się realizacja Ulgi Językowej”²¹⁶; z kolei Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku nie prowadził oceny procesu upowszechniania/stosowania prostego języka, ponieważ upoważnił do tego koordynatora, który weryfikuje pisma wytworzone przez komórki organizacyjne²¹⁷;
- 3) w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie „badanie procesu upowszechniania/stosowania prostego języka zaplanowane jest na rok 2022”²¹⁸; analogicznie w Izbie Administracji Skarbowej w Gdańsku²¹⁹, Izbie Administracji Skarbowej w Krakowie²²⁰, Izbie Administracji Skarbowej w Zielonej Górze²²¹, Izbie Administracji Skarbowej

²¹¹ Pismo DIAS w Lublinie z dnia 14 marca 2022 r., nr 0601-IWK.0150.47.2022.4.

²¹² Pismo DIAS w Rzeszowie z dnia 10 marca 2022 r., nr 1801-IWK.0150.42.2022.

²¹³ Pismo DIAS we Wrocławiu z dnia 9 marca 2022 r., nr 0201-IWK.0150.64.2022.

²¹⁴ Pismo DIAS w Olsztynie z dnia 11 marca 2022 r., nr 2801-IWK.0150.55.2022.

²¹⁵ Pismo DIAS w Kielcach z dnia 14 marca 2022 r., nr 2601-IKW.0150.106.2022.

²¹⁶ Pismo DIAS w Opolu z dnia 14 marca 2022 r., nr 1601-IWK.0150.45.2022.

²¹⁷ Pismo DIAS w Białymstoku z dnia 11 marca 2022 r., nr 2001-IWK.0150.42.2022.2.

²¹⁸ Pismo DIAS w Warszawie z dnia 14 marca 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.58.2022.

²¹⁹ Pismo DIAS w Gdańsku z dnia 11 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.35.2022.

²²⁰ Pismo DIAS w Krakowie z dnia 14 marca 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.61.2022.4.

²²¹ Pismo DIAS w Zielonej Górze z dnia 11 marca 2022 r., nr 0801-IWK.0150.47.2022.

- w Olsztynie²²², Izbie Administracji Skarbowej w Szczecinie²²³, Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy²²⁴;
- 4) według Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu – „[do dnia 14 marca 2022 r. – przyp. I.N.] w IAS w Poznaniu nie jest prowadzony monitoring czy weryfikacja procesu upowszechniania lub stosowania prostego języka²²⁵; podobnie w Izbie Administracji Skarbowej w Łodzi, gdzie proces upowszechniania i stosowania prostego języka [do dnia 10 marca 2022 r. – przyp. I.N.] nie podlegał ocenie²²⁶.”

Powyższe informacje, uzyskane od dyrektorów izb administracji skarbowej w Polsce, potwierdzają tezę autora, że ocena procesu upowszechniania/stosowania prostego języka *de facto* jeszcze nie została rozpoczęta. Zapewne kierownicy powyższych jednostek organizacyjnych czekają na wytyczne w tym obszarze ze strony Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub Ministra Finansów.

W poszczególnych izbach administracji skarbowej wraz z urzędami skarbowymi i celno-skarbowymi w działania związane z ulgą językową – uwzględniając co do zasady osoby pełniące funkcje ambasadorów, trenerów, sekretarzy, koordynatorów i przedstawicieli jednostek²²⁷ – zaangażowanych było²²⁸:

²²² „Dyrektor IAS oraz kierownictwo podległych jednostek starają się weryfikować, czy pracownicy i funkcjonariusze IAS używają prostego języka w swoich pismach. Nie oceniamy jeszcze procesu upowszechniania/stosowania prostego języka w Izbie Administracji Skarbowej w Olsztynie. Jesteśmy w trakcie opracowywania skutecznej i miarodajnej metody badania, w jakim stopniu upraszczane są pisma wytwarzane przez naszych pracowników i funkcjonariuszy. Badania takie rozpoczniemy w bieżącym roku [2022 r. – przyp. I.N.]” – pismo DIAS w Olsztynie z dnia 11 marca 2022 r., nr 2801-IWK.0150.55.2022.

²²³ „Proces wdrażania prostego języka został zaplanowany na lata 2021–2024. Ocena tego procesu dopiero przed nami. Monitorowanie wdrażania prostego języka na obecnym etapie odbywa się na bieżąco podczas podpisywania pism przez kadrę kierowniczą, a Dyrektor Izby dodatkowo na bieżąco otrzymuje informacje o stanie wdrożenia od ambasadorów prostego języka. Rozpoczął się również proces audytowania pism na poziomie centralnym” – pismo DIAS w Szczecinie z dnia 11 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.26.2022.2.

²²⁴ Jednakże dyrektor wskazanej izby administracji skarbowej „na bieżąco monitoruje to, czy pracownicy i funkcjonariusze używają prostego języka w swoich pismach” – pismo DIAS w Bydgoszczy z dnia 14 marca 2022 r., nr 0401-IWK.0150.50.2022.2.

²²⁵ Pismo DIAS w Poznaniu z dnia 14 marca 2022 r., nr 3001-IWK.0150.48.2022.

²²⁶ Pismo DIAS w Łodzi z dnia 10 marca 2022 r., nr 1001-IWK.0150.53.2022.

²²⁷ Osoby zaangażowane w działania na rzecz ulgi językowej wykonują swoje zadania równolegle z dotychczasowymi obowiązkami służbowymi i co do zasady nie zostało zwiększone ich wynagrodzenie zasadnicze/uposażenie. Jednakże mogą otrzymywać dodatki specjalne lub zadaniowe.

²²⁸ Jeśli chodzi o 2022 r., dane obejmują wyłącznie pierwszy kwartał tego roku.

- 1) w Izbie Administracji Skarbowej w Białymstoku – 6 osób (w latach 2020–2022)²²⁹;
- 2) w Izbie Administracji Skarbowej w Bydgoszczy – 10 osób (2020 r.), 14 osób (2021 r.), 56 osób (2022 r.)²³⁰;
- 3) w Izbie Administracji Skarbowej w Gdańsku – 41 osób (2021–2022)²³¹;
- 4) w Izbie Administracji Skarbowej w Katowicach – 7 osób (2020 r.), 86 osób (2021 r.), 86 osób (2022 r.)²³²;
- 5) w Izbie Administracji Skarbowej w Kielcach – „w działania związane z ulgą językową zaangażowanych jest wielu pracowników/funkcjonariuszy świętokrzyskiej KAS, którzy na co dzień stosują zasady prostego języka w redagowanych pismach. Izba nie prowadzi analiz dotyczących konkretnej liczby osób zaangażowanych w realizację projektu ulgi językowej”²³³;
- 6) w Izbie Administracji Skarbowej w Krakowie – 9 osób (2021 r.), 9 osób jako zespół trenerów i ambasadorów, a od połowy kwietnia 2022 r. 29 osób kontaktowych w podległych jednostkach²³⁴;
- 7) w Izbie Administracji Skarbowej w Lublinie – 13 osób (2021–2022)²³⁵;
- 8) w Izbie Administracji Skarbowej w Łodzi – 96 osób²³⁶;
- 9) w Izbie Administracji Skarbowej w Olsztynie – 5 osób (2020 r.), 25 osób (2021 r.), 26 osób (2022 r.)²³⁷;
- 10) w Izbie Administracji Skarbowej w Opolu – 3 osoby (2020 r.), 5 osób (2021 r.), 5 osób (2022 r.)²³⁸;
- 11) w Izbie Administracji Skarbowej w Poznaniu – 10 osób (na 31.12.2020 r.), 136 osób (na 31.12.2022 r.), 136 osób (na 30.03.2022 r.)²³⁹;
- 12) w Izbie Administracji Skarbowej w Rzeszowie – „w podkarpackiej KAS nie prowadzono analiz [...] w kontekście liczby osób zaangażowanych w działania związane z ulgą językową”²⁴⁰;

²²⁹ Pismo DIAS w Białymstoku z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 2001-IWK.0150.52.2022.1.

²³⁰ Pismo DIAS w Bydgoszczy z dnia 21 kwietnia 2022 r., nr 0401-IWK.0150.60.2022.3.

²³¹ Pismo DIAS w Gdańsku z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 2201-IWK.0150.46.2022.

²³² Pismo DIAS w Katowicach z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 2401-IWK1.0150.43.2022.2.

²³³ Pismo DIAS w Kielcach z dnia 6 maja 2022 r., nr 2601-IWK1.0150.116.2022.3.

²³⁴ Pismo DIAS w Krakowie z dnia 25 kwietnia 2022 r., nr 1201-IWK.0150.1.72.2022.

²³⁵ Pismo DIAS w Lublinie z dnia 25 kwietnia 2022 r., nr 0601-IWK.0150.58.2022.6.

²³⁶ Pismo DIAS w Łodzi z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 1001-IWK.0150.60.2022.

²³⁷ Pismo DIAS w Olsztynie z dnia 21 kwietnia 2022 r., nr 2801-IWK.0150.65.2022.

²³⁸ Pismo DIAS w Opolu z dnia 25 kwietnia 2022 r., nr 1601-IWK.0150.53.2022.

²³⁹ Pismo DIAS w Poznaniu z dnia 5 maja 2022 r., nr 3001-IWK.0150.68.2022.

²⁴⁰ Pismo DIAS w Rzeszowie z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 1810-IWK.0150.53.2022.

- 13) w Izbie Administracji Skarbowej w Szczecinie – 71 osób (2020 r.), 80 osób (2021 r.), 79 osób (2022 r.)²⁴¹;
- 14) w Izbie Administracji Skarbowej w Warszawie – 13 osób (2021 r.), 13 osób (do 24 marca 2022 r.), 11 osób (od 25 marca 2022 r.)²⁴²;
- 15) w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu – 52 osoby²⁴³;
- 16) w Izbie Administracji Skarbowej w Zielonej Górze – 45 osób (2021 r. i pierwszy kwartał 2022 r.)²⁴⁴.

Konkludując, należy podkreślić, że projekt „Ulga językowa” utrudnia, żeby nie powiedzieć – destabilizuje pracę w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej. Niezależnie od przekonania, a może trafniej – pewności osób ze ścisłego kierownictwa Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów, nikomu nie uda się napisać rozstrzygnięć podatkowych (co do zasady decyzji i postanowień) prostym językiem²⁴⁵. Powód jest jeden – teksty aktów podatkowych (ustaw, rozporządzeń) obowiązujące w Rzeczypospolitej Polskiej na to nie pozwalają, ponieważ są co do zasady „niekomunikatywne”, nasycone wątpliwościami interpretacyjnymi etc.²⁴⁶ Co więcej, wadliwe konstrukcje prawa podatkowego, niepewność reguł prawnych, częste zmiany przepisów oraz brak ich stabilności stwarzają

²⁴¹ Pismo DIAS w Szczecinie z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 3201-IWK.0150.39.2022.2.

²⁴² Pismo DIAS w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 1401-IWK-2.0150.83.2022.

²⁴³ Pismo DIAS we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 2022 r., nr 0201-IWK.0150.84.2022.

²⁴⁴ Pismo DIAS w Zielonej Górze z dnia 25 kwietnia 2022 r., nr 0801-IWK.0150.66.2022.

²⁴⁵ Aczkolwiek „osoby, które piszą pisma w Izbie Administracji Skarbowej w Gdańsku, starały się stosować w pismach zasady prostego języka, odkąd temat ten pojawił się w dyskursie uniwersyteckim i publicznym [...] Dążymy do tego, żeby tam, gdzie to możliwe, odformalizować komunikację w Izbie Administracji Skarbowej w Gdańsku. Na podstawie lektury opracowań i badań, które dotyczą tego tematu, wnioskujemy, że jest to ważny trend w komunikacji między urzędem a osobą, z którą urząd się komunikuje. Tut. Izbie zależy na tym, żeby osoby, które załatwiają swoje sprawy w urzędach, robiły to skutecznie i szybko. Dlatego budujemy komunikację zewnętrzną w sposób, który jest mniej formalny. Zmniejszamy dystans między urzędem a odbiorcą komunikatu. Wierzmy, że dzięki temu obie strony mogą lepiej się rozumieć, a przez to bardziej efektywnie działać” – pismo DIAS w Gdańsku z dnia 11 marca 2022 r., nr 2201-IWK.0150.35.2022. Podobnie „osoby, które pracują w Izbie Administracji Skarbowej we Wrocławiu, starały się stosować w pismach zasady prostego języka, odkąd temat ten pojawił się w dyskursie uniwersyteckim i publicznym” – pismo DIAS we Wrocławiu z dnia 9 marca 2022 r., nr 0201-IWK.0150.64.2022.

²⁴⁶ Zob. B. Brzeziński, *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2, s. 14 i nast.; T. Woltanowski, *Risks of Using „Language Relief” and Plain Language Principles in the Process of Applying Tax Law – Selected Issues*, „Studies in Logic, Grammar and Rhetoric” 2021, vol. 66, no. 2, s. 235 i nast., <https://doi.org/10.2478/slgr-2021-0013>

zjawisko określane mianem „inflacji prawa”²⁴⁷. To ustawodawca musi być konsekwentny w formułowaniu prawidłowej terminologii, ponieważ aby prawo podatkowe należycie wypełniało swoje funkcje, niezbędny jest wysoki stopień jego komunikatywności, formułowany przepisami prawnymi²⁴⁸. Oczywiście pod warunkiem, że akty prawne nie będą uchwalane przez polityków wierzących w nieomylną i upolitycznioną regułę parlamentarno-większościową²⁴⁹. Ponadto należy przyjąć *a priori*, że jeżeli szeroko rozumiane zabiegi (ustawowe, rządowe, promocyjne, marketingowe, dymisjonujące etc.)²⁵⁰, w tym także językowe, związane ze sztandarowym „produktem podatkowym” pt. Polski Ład, zaprojektowanym m.in. „z myślą o przyszłości Polski i Polaków”²⁵¹, okazałyby się bezskuteczne, to tym bardziej upraszczanie „języka podatkowego” przez pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej zdane jest na porażkę. I w tym zakresie już nie pomoże nawet niezliczona seria webinarów²⁵², livechatów,

²⁴⁷ Por. wyrok NSA z dnia 7 września 1989 r., sygn. SA/Po 226/89, CBOSA.

²⁴⁸ Szerzej B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 8 i nast.; tenże, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 6 i nast.; tenże, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 6 i nast.; I. Nowak, *Podatki nazywane opłatami...*, s. 47–48.

²⁴⁹ Zob. A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 12 i nast.

²⁵⁰ Łączna kwota wydatków Ministerstwa Finansów związana z informowaniem i edukowaniem podatników w zakresie wprowadzanych zmian podatkowych w obszarze reformy pt. Polski Ład – związana z działaniami płatnymi, głównie z wykorzystaniem szeroko zasięgowych środków przekazu niezbędnych do osiągnięcia założonego efektu i zasięgu kampanii – wyniosła 10 277 634,68 zł (w tym koszty na poszczególne media: telewizja 4 784 220,08 zł, radio 799 338,84 zł, ulotki 3 728 436,74 zł i outdoor 150 127,65 zł. Kosztów plakatów nie ponoszono) – pismo Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BKP2.054.8.2021, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEHBGY/%24FILE/i28650-o1.pdf> (dostęp: 15.05.2022); pismo Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BKP2.054.12.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEHBHK/%24FILE/i32369-o1.pdf> (dostęp: 15.05.2022); pismo Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BKP2.054.13.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEHBHH/%24FILE/i32345-o1.pdf> (dostęp: 15.05.2022); zob. także pismo Ministra Finansów z dnia 13 maja 2022 r., nr BKP2.054.14.2022, <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTCEHBHL/%24FILE/i32396-o1.pdf> (dostęp: 15.05.2022).

²⁵¹ M. Małąg w: Ministerstwo Finansów, *90 proc. emerytów i rencistów skorzysta na Polskim Ładzie*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/90-emerytow-i-rencistow-skorzysta-na-polskim-ladzie> (dostęp: 18.05.2022).

²⁵² Por. M. Rzeczkowska w: Ministerstwo Finansów, *Zapraszamy na regionalne webinarium dotyczące podatkowej części Polskiego Ładu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/>

poradników w pigułce²⁵³, przewodników, dyżurów telefonicznych²⁵⁴ etc. Innymi słowy, Krajowa Administracja Skarbowa oraz Ministerstwo Finansów powinny jak najszybciej wycofać się ze stosowania prostego języka, a tym bardziej z „ambitnego projektu” pt. „Ulga językowa”²⁵⁵.

6. PODSUMOWANIE

Stosowanie zasad prostego języka i jego upraszczanie według kierownictwa Krajowej Administracji Skarbowej i Ministerstwa Finansów to jedna z wartości będących częścią strategii powyższych instytucji na lata 2021–2024²⁵⁶. Przykładowo: „jak ważne jest to, żebyśmy posługiwali się zmienionymi pismami, widzimy z informacji od klientów Krajowej Administracji Skarbowej. Te głosy potwierdzają, że decyzja o tym, żeby upraszczać komunikację w KAS oraz MF jest słuszna. Chcemy, żeby Ulga językowa była świadomym wyborem urzędników skarbowych, którzy wiedzą, jak istotny wpływ na życie obywateli ma dokumentacja, którą tworzą”²⁵⁷. Nie sposób jednak podzielać powyższych poglądów, a tym bardziej z uznaniem przyglądać się „działaniom Ministerstwa Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej na rzecz upraszczania komunikacji”²⁵⁸, nawet jeżeli przyjąć *nolens volens*, że „młode pokolenie bardzo mało czyta, zwłaszcza dobrej,

zapraszamy-na-regionalne-webinary-dotyczace-podatkowej-czesci-polskiego-ladu (dostęp: 22.04.2022); zob. także M. Morawiecki w: Ministerstwo Finansów, *Korzystne zmiany w Polskim Ładzie – projekt Ustawy już gotowy*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/korzystne-zmiany-w-polskim-ladzie--projekt-ustawy-juz-gotowy> (dostęp: 13.04.2022).

²⁵³ Por. Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład w pigułce*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad-w-pigulce> (dostęp: 23.04.2022).

²⁵⁴ Por. Ministerstwo Finansów, *Dyżury w Urzędach Skarbowych w zakresie Polskiego Ładu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/dyzury-w-urzedach-skarbowych-w-zakresie-polskiego-ladu2> (dostęp: 14.04.2022).

²⁵⁵ Na uwagę i jednocześnie pozytywną ocenę zasługuje stanowisko Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie, w której nie są wdrażane zasady „prostego języka na zasadzie schematów i opracowywania wzorów dla każdego rodzaju rozstrzygnięcia, dlatego nie wypracowano w izbie obowiązującego pracowników katalogu wzorów pism” – pismo DIAS w Szczecinie z dnia 28 marca 2022 r., nr 3201-IWK.0150.32.2022.2.

²⁵⁶ Krajowa Administracja Skarbowa, *Prosty język w Ministerstwie Finansów...*

²⁵⁷ Pismo Zastępcy Dyrektora Poboru Podatków w Ministerstwie Finansów K. Prus-Malinowskiej z dnia 14 maja 2021 r., nr SK/95/2021.

²⁵⁸ Portal Funduszy Europejskich, *Prosto z Ministerstwem Finansów i Krajową Administracją Skarbową*, 2021, <https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/wiadomosci/prosto-z-ministerstwem-finansow-i-krajowa-administracja-skarbowa/> (dostęp: 13.05.2022).

klasycznej literatury, i niewiele pisze, często zresztą nie rozumiejąc przekazywanej treści ani samego języka jako narzędzia i tworzywa²⁵⁹. Innymi słowy, tzw. procedura upraszczania języka aktów normatywnych z zakresu prawa podatkowego nie jest właściwym kierunkiem zmian, w które Krajowa Administracja Skarbowa oraz Ministerstwo Finansów powinny angażować swoje siły i środki²⁶⁰. Warto w tym miejscu przypomnieć wszystkim potencjalnym entuzjastom prostego języka (ulgi językowej), że „nawet z pozoru kosmetyczna poprawka może bowiem zmienić sens specjalistycznego tekstu”²⁶¹, a w przypadku aktów normatywnych z zakresu prawa podatkowego (materialnego, ustrojowego, proceduralnego) tym bardziej²⁶². Ponadto akty prawa wewnętrznego dotyczące stosowania i upraszczania prostego języka na gruncie prawa podatkowego, pomimo że są adresowane do podmiotów wewnętrznych, wpływają na prawa i obowiązki podatników, stanowiąc *sui generis* ryzyko „niekonstytucyjnego zinstrumentalizowania prawa powszechnie obowiązującego”²⁶³ poprzez stosowanie tzw. prawa powielaczowego/*lex telex*/prawa gazetowego²⁶⁴, które już pod koniec minionego okresu postrzegano jako zjawisko niebezpieczne dla porządku prawnego²⁶⁵.

²⁵⁹ J. Gudowski w: M. Kryszkiewicz, *Bez zwięzłości nie ma komunikacji*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 5–7.10.2018, nr 194(4844), s. B6–B7.

²⁶⁰ Por. *Pisz, tak po prostu*, 2019, <https://www.sluzbacywilna.info.pl/aktualnosci/1731-pisz-tak-po-prostu> (dostęp: 13.05.2022); I. Nowak, K. Teszner, J. Mikołajczyk, *Jednorazowe dofinansowanie przysługujące nauczycielom na zakup sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu w ramach pracy zdalnej – wybrane aspekty podatkowoprawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 3, s. 89 i nast., <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.017>

²⁶¹ Por. J. Zandberg-Malec, *Prosty język w komunikacji prawniczej – okiem redaktora językowego*, „Poznańskie Studia Polonistyczne. Seria Językoznawcza” 2021, vol. 28(1), s. 193, <https://doi.org/10.14746/pspsj.2021.28.1.13>; analogicznie K. Jędrzejewska, *Idzie nowe, czyli o... językotwórczej roli MF*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 3.03.2021, nr 42(5450), s. B3.

²⁶² Por. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Poprawa efektywności polskiego systemu podatkowego w świetle zasad polityki podatkowej i tworzenia prawa*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 6, s. 419 i nast.; K. Sobczak, *Prof. Łętowska: Grząski grunt legislacyjny ułatwia manipulowanie prawem*, 2022, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/preambula-zmienia-ustawe-wywiad-z-prof-ewa-letowska,514896.html> (dostęp: 12.05.2022).

²⁶³ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 152.

²⁶⁴ Por. wyrok NSA z dnia 16 maja 1990 r., SA/Kr 332/90, CBOSA.

²⁶⁵ Szerzej J. Jabłońska-Bonca, *Prawo powielaczowe. Studium z teorii państwa i prawa*, Gdańsk 1987.

Proces upowszechniania/stosowania prostego języka od momentu jego wdrożenia nie był oceniany ani w Krajowej Administracji Skarbowej, ani w Ministerstwie Finansów²⁶⁶. Jednakże zgodnie z deklaracją Ministra Finansów badania mają rozpocząć się w 2022 r.²⁶⁷ Natomiast obecnie wyłączenie dyrektorzy komórek organizacyjnych w Ministerstwie Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej monitorują – trudno ustalić, w jaki sposób – czy pracownicy i funkcjonariusze S.C.-S. używają prostego języka w swoich pismach²⁶⁸. Rodzi się zatem uzasadnione pytanie, dlaczego w Krajowej Administracji Skarbowej nie rozpoczęto, wzorem internetowych badań ankietowych osób odwiedzających urzędy skarbowe, analogicznej oceny przez pracowników oraz funkcjonariuszy S.C.-S. procesu stosowania prostego języka (ulgi językowej). Bez wątplenia byłoby to zasadne. Autor niniejszej publikacji, na podstawie prowadzonych od kilku lat badań związanych z dokonanym procesem konsolidacyjnym administracji podatkowej, skarbowej i celnej w Krajową Administrację Skarbową, jest wręcz przekonany, że ogólny poziom satysfakcji jej pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S. ze stosowania prostego języka, w tym ulgi językowej, byłby bardzo niski²⁶⁹. A deklaracje Ministra/ów Finansów, że Krajowa Administracja Skarbowa staje się administracją efektywną, nowoczesną i przyjazną „klientowi”, która wychodzi naprzeciw jego potrzebom, słucha i oferuje pomoc, niczego nie wnoszą i niczego w tym zakresie nie zmieniają²⁷⁰, analogicznie jak inne iluzoryczne formuły językowe, np. że pakiet ustaw związanych z tzw. Polskim Ładem poprawi komfort życia w Polsce i sprawi, że nasza gospodarka nabierze rozpędu²⁷¹. Jeżeli prawdą jest, że kierownictwu Krajowej

²⁶⁶ Pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr BMI1.0123.598.2022.

²⁶⁷ Ibidem.

²⁶⁸ „Minister Finansów nie wydał żadnego aktu, który normowałby proces upowszechniania prostego języka urzędowego” – pismo Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2022 r., nr. BMI1.0123.598.2022.

²⁶⁹ Por. T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *Badamy satysfakcję po wizycie w urzędzie skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/badamy-satysfakcje-po-wizycie-w-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 13.04.2022).

²⁷⁰ T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *Centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/centralne-obchody-dnia-kas-2021> (dostęp: 13.04.2022).

²⁷¹ Szerzej na ten temat T. Kościński w: Ministerstwo Finansów, *Historyczna obniżka podatków już od 2022 r. Prezydent podpisał ustawę wprowadzającą podatkową część Polskiego Ładu*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/historyczna-obnizka-podatkow-juz-od-2022-r-prezydent-podpisał-ustawe-wprowadzajaca-podatkowa-czesc-polskiego-ladu> (dostęp: 26.04.2022).

Administracji Skarbowej zależy na tym, aby pracownicy i funkcjonariusze S.C.-S. byli kompetentni, „świadomi, ale także pewni swojej wiedzy i umiejętności”²⁷² oraz mieli wszechstronne wykształcenie z zakresu prawa, administracji, nauk ekonomicznych i społecznych²⁷³, to przede wszystkim należy zredukować godziny nadliczbowe w Krajowej Administracji Skarbowej, zwiększyć liczbę etatów²⁷⁴, podnieść wynagrodzenia/uposażenia²⁷⁵ oraz wprowadzić brakujące kryteria ścieżki zawodowej (awansu)²⁷⁶. Innymi słowy, tzw. upraszczanie języka podatkowego czy też stosowanie prostego języka, ulgi językowej lub terminu „klient”, to działania pozbawione sensu, ponieważ w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej pilnie poszukiwani powinni być „fachowcy, a nie amatorzy prawa”²⁷⁷ i podatków²⁷⁸. Bardzo duża rotacja w organach podatkowych (skarbowych) sprawia, że ich działalność w znacznej mierze opiera się na niedoświadczonych pracownikach i funkcjonariuszach S.C.-S., których wykształcenie nie przekłada się na realizowane zadania²⁷⁹. Potwierdzają to także badania

²⁷² A. Chałupa w: Ministerstwo Finansów, *Powstanie uczelnia kształcąca kadry...*

²⁷³ Ibidem.

²⁷⁴ Przykładowo: stan zatrudnienia pracowników korpusu służby cywilnej w etatach w terenowych jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie ze sprawozdaniem RB-70 za IV kwartał z roku 2017 do roku 2021 w poszczególnych izbach administracji skarbowej przedstawia się następująco: IAS Białystok – 1340,26 : 1228,00 (*in minus* 112,26); IAS Gdańsk – 2774,07 : 2654,49 (*in minus* 119,58); IAS Katowice 5465,26 : 4901,46 (*in minus* 563,80); IAS Rzeszów 2078,98 : 1953,75 (*in minus* 125,23); IAS Wrocław – 3562,42 : 3456,43 (*in minus* 105,99) – pismo Ministra Finansów z dnia 8 marca 2022 r., nr BMI1.0123.545.2022.

²⁷⁵ Zob. I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle...*, s. 41 i nast.

²⁷⁶ Zob. pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w Ministerstwie Finansów M. Żuławskiego z dnia 27 kwietnia 2022 r., nr DBM6.150.5.2022, <https://celnicy.pl/threads/sciezka-kariery-informacja-z-mf.17712/> (dostęp: 25.04.2022); w tym zakresie zob. także I. Nowak, *120 radców...*, s. 9 i nast.; A. Halicki, *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021, s. 293–298; K. Teszner, *The National Fiscal Administration – challenges and expectations*, [w:] *Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, red. E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radvan, Białystok–Wilnius 2018, s. 563 i nast., <https://doi.org/10.15290/ooolscrepi.2018.41>

²⁷⁷ Zob. J. Małecki, *Recenzja cz. II pt. Kontrola stosowania prawa podatkowego w Polsce*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 151.

²⁷⁸ I. Nowak, *120 radców...*, s. 26.

²⁷⁹ R. Kosińska, E. Ruśkowski, P. Woltanowski, *Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 6, s. 17–27.

empiryczne, zgodnie z którymi od lat około 45% pracowników i funkcjonariuszy S.C.-S. ma wykształcenie wyższe – nazwijmy to umownie – „nieprzystające” do wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznoprawnych²⁸⁰.

O jakości języka prawnego (języka norm prawnych) decyduje stan legislacji²⁸¹. Obecny jest w „agonii”²⁸² i to z winy prawodawcy²⁸³, a przykładowe zapewnienia, nawet ministrów, że chcą, by „każdy [...] potrafił poruszać się w nowej rzeczywistości podatkowej”²⁸⁴, niczego nie zmienia i mają wydzwięk wyłącznie medialno-propagandowy²⁸⁵! Tym samym istnieje pilna potrzeba zmiany tego stanu rzeczy i powrotu do dobrego prawodawstwa²⁸⁶ wraz ze sprawnie funkcjonującymi instytucjami publicznymi i profesjonalną kadrą (służbą cywilną)²⁸⁷, a nie z pozorowaniem działań w postaci procesu upraszczania języka, ulgi językowej etc.

²⁸⁰ Szerzej I. Nowak, *National Revenue Administration...*, s. 37 i nast.; E. Ruśkowski, *Główne problemy reformy administracji skarbowej (z uwzględnieniem projektów ustawy o KAS i ustawy wprowadzającej)*, [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, t. 1, red. Z. Głowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, Warszawa 2007, s. 93.

²⁸¹ J. Gudowski w: M. Kryszkiewicz, *Bez zwięzłości...*, s. B6–B7; W. Nykiel, M. Sęk, *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022.

²⁸² Szerzej P. Frączak, K. Izdebski, G. Kopińska, W. Michałek, A. Vetulani-Cęgiel, *Polski BezŁad Legislacyjny. Rządowy i parlamentarny proces legislacyjny w pierwszych dwóch latach IX kadencji (15 listopada 2019 – 15 listopada 2021). XIV raport Obywatelskiego Forum Legislacji*, 2022, https://www.batory.org.pl/wp-content/uploads/2022/04/Polski.BezLad.Legislacyjny_XIV.Raport.Obywatelskiego.Forum_.Legislacji.pdf (dostęp: 11.05.2022).

²⁸³ Szerzej A. Gomułowicz, *Oblicze polskiej dyktatury*, „Nauka” 2018, nr 3, s. 79; W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 9 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.01>; W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 105 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.07>

²⁸⁴ M. Małąg w: Ministerstwo Finansów, *Zapraszamy na regionalne webinary...*

²⁸⁵ Zob. M.A. Liwo, *Demagogie legislacji państwa prawnego w okresie kryzysu tego państwa i ich konsekwencje*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2021, nr 7–8, s. 18 i nast.

²⁸⁶ Szerzej R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008; tenże, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016; E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006; A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.

²⁸⁷ Zob. I. Nowak, „Polityczno-kadrowa” *Krajowa Administracja Skarbowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4, s. 80, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.04.05>; tenże, *National Revenue Administration...*, s. 37 i nast.; tenże, *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3, s. 89–113.

BIBLIOGRAFIA

- Bank Zachodni WBK z przelewami natychmiastowymi od Blue Media*, 2015, <https://alebank.pl/bank-zachodni-wbk-z-przelewami-natychmiastowymi-od-blue-media/?id=54971&catid=357> (dostęp: 12.04.2022).
- Bartosiewicz A., *Ocena rozporządzenia Ministra Finansów z 7.01.2022 r. i skutków wynikających z niego dla płatników*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 2.
- Bartosiewicz A., Szaraniec R., *Opinia prawna w przedmiocie rozporządzenia MF z 7 stycznia 2022 – w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania zaliczek na podatek dochodowy*, 2022, <https://kdr.pl/aktualnosci/opinia-prawna-w-przedmiocie-rozporzadzenia-mf-z-7-stycznia-2022-w-sprawie-przedluzenia-terminow-poboru-i-przekazania-zaliczek-na-podatek-dochodowy/> (dostęp: 13.04.2022).
- Bounaoui S., *Kolejna dymisja za Polski Ład. Renata Oszast odchodzi z Ministerstwa Finansów*, 2022, https://www.rmfm24.pl/raporty/raport-polskilad/news-kolejna-dymisja-za-polski-lad-renata-oszast-odchodzi-z-minis,nId,5832250#crp_state=1 (dostęp: 22.04.2022).
- Brzeziński B., *O (nie)sprawiedliwym podatku dochodowym od osób fizycznych. Refleksje na marginesie książki Adama Mariańskiego „Niesprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych”*, Warszawa 2021, ss. 406, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4 [w druku].
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
- Brzeziński B., „Taxation. Philosophical perspectives”, Oxford 2018, ss. 288, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4 [w druku].
- Brzeziński B., *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Poprawa efektywności polskiego systemu podatkowego w świetle zasad polityki podatkowej i tworzenia prawa*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 6.
- Business Insider, *Mateusz Morawiecki*, b.d., <https://businessinsider.com.pl/mateusz-morawiecki> (dostęp: 19.04.2022).
- Co sądzicie o wdrażaniu KAS – cz. I*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27158 (dostęp: 30.04.2022).
- Co sądzicie o wdrażaniu KAS – cz. II*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27157 (dostęp: 24.04.2022).
- Deklaracja prostego języka*, b.d., https://www.gov.pl/documents/33372/436746/Deklaracja_prostego_jezyka.pdf/2269ad3f-0692-7fcd-9fc1-c3a9336aa2ed (dostęp: 9.04.2022).
- Dobre praktyki prostej komunikacji bankowej*, 2021, <https://zbp.pl/getmedia/74aaf8c3-6412-4350-a77a-128477fd4381/2-Dobre-praktyki-prostej-komunikacji-bankowej> (dostęp: 15.04.2022).

- Do Premiera – Służba Cywilna*, 2020, <https://celnicy.pl/threads/do-premiera-sluzba-cywilna.16913/> (dostęp: 3.04.2022).
- Frączak P., Izdebski K., Kopińska G., Michałek W., Vetulani-Cęgiel A., *Polski BezŁad Legislacyjny. Rządowy i parlamentarny proces legislacyjny w pierwszych dwóch latach IX kadencji (15 listopada 2019 – 15 listopada 2021)*. XIV raport Obywatelskiego Forum Legislacji, 2022, https://www.batory.org.pl/wp-content/uploads/2022/04/Polski.BezLad.Legislacyjny_XIV.Raport.Obywatelskieg.Forum_.Legislacji.pdf (dostęp: 11.05.2022).
- Godusławski B., *Szara eminencja resortu finansów i współpracowniczka Morawieckiego pod lupą CBA*, 2021, <https://www.gazetaprawna.pl/wiadomosci/kraj/artykuly/8256394,ministerstwo-finansow-ustawa-antykorupcyjna-renata-oszast-cba.html> (dostęp: 17.04.2022).
- Gomułowicz A., *Oblicze polskiej dyktatury*, „Nauka” 2018, nr 3.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Halicki A., *Służba w Służbie Celno-Skarbowej*, Szczecin 2021.
- Hebal-Jeziarska M., *Wybrane problemy związane z wprowadzeniem prostego języka*, „Oblicza Komunikacji” 2019, nr 11, <https://wuwr.pl/okom/article/download/12786/11569/> (dostęp: 25.04.2022).
- Jabłońska-Bonca J., *Prawo powielaczowe. Studium z teorii państwa i prawa*, Gdańsk 1987.
- Jak oni teraz dadzą radę?*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28063 (dostęp: 16.04.2022).
- Jędrzejewska K., *Idzie nowe, czyli o... językotwórczej roli MF*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 3.03.2021, nr 42(5450).
- Kamiński A., *Antek Cwaniak: książka o zuchach*, Katowice 1932.
- Kamiński A., *Książka Wodza Zuchów*, Katowice 1933.
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Mateusz Morawiecki*, 2020, <https://www.gov.pl/web/premier/mateusz-morawiecki> (dostęp: 13.04.2022).
- KAS uruchamia program „Klient w centrum uwagi”, 2020, <https://www.pb.pl/kas-uruchamia-program-klient-w-centrum-uwagi-996883> (dostęp: 7.04.2022).
- Kolejna zmiana w Ministerstwie Finansów. Odeszła osoba bliska premierowi*, 2022, <https://tvn24.pl/biznes/z-kraju/ministerstwo-finansow-zmiany-renata-oszast-odchodzi-katarzyna-szweda-nowa-dyrektor-generalna-ministerstwa-finansow-5599955> (dostęp: 23.04.2022).
- Kosińska R., Ruśkowski E., Woltanowski P., *Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 6.
- Kościński: *Najważniejsze jest niskie bezrobocie*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 5.11.2021, <https://finanse.gazetaprawna.pl/artykuly/8285821,koscinski-niskie-bezrobocie.html> (dostęp: 2.02.2022).
- Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018.
- Krajowa Administracja Skarbowa, *Prosty język w Ministerstwie Finansów i Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/id/10576301 (dostęp: 1.04.2022).

- Kryszkiewicz M., *Bez zwięzłości nie ma komunikacji*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 5–7.10.2018, nr 194(4844).
- Kubicka-Żach K., *Urzędniku, pisz pismo jasno, nie „z uwagi na procedurę”*, 2019, <https://www.prawo.pl/samorzad/jezyk-pism-urzedowych-niezrozumialy-dla-obywateli-mimo-staran,377294.html> (dostęp: 26.04.2022).
- Ku zadowoleniu podatników...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27622 (dostęp: 9.04.2022).
- Leśniak G.J., *Czy język prawniczy może być zrozumiały*, „Radca Prawny” 2014, nr 145.
- Liwo M.A., *Demagogie legislacji państwa prawnego w okresie kryzysu tego państwa i ich konsekwencje*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2021, nr 7–8.
- Małecki J., *Recenzja cz. II pt. Kontrola stosowania prawa podatkowego w Polsce*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- Matłacz A., *Dyrektorzy szczęścia wkraczają do firm*, 2019, <https://www.prawo.pl/kadry/chief-happiness-officer-happy-manager-czy-warto-tworzyc-takie,472842.html> (dostęp: 22.04.2022).
- Melezini A., Teszner K., *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3, <https://doi.org/10.15290/bsp.2019.24.03.01>
- Mikołajczyk D., *Służba Celno-Skarbowa ma już za sobą falę odejść? Nadinsp. Rzeczkowska o sytuacji kadrowej formacji*, 2022, https://infosecurity24.pl/sluzby-mundurowe/krajowa-administracja-skarbowa/sluzba-celno-skarbowa-ma-juz-za-soba-fale-odejsc-nadinsp-rzeczkowska-o-sytuacji-kadrowej-formacji?fbclid=IwAR2Oag5fSp0xtlxrj-VgxUED6F-l4W6Iz-FvAQlw_AHbMcWU1zMeZxF54Io (dostęp: 25.04.2022).
- Mikołajewska B., *Ludzie Morawieckiego. Przyjaciele z Solidarności Walczącej na państwowym [UJAWNIAMY PŁACE]*, 2021, <https://oko.press/morawiecki-spolki-solidarnosc-walczaca-wynagrodzenia/> (dostęp: 16.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *7. edycja programu edukacyjnego Ministerstwa Finansów zakończona!*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/7-edycja-programu-edukacyjnego-ministerstwa-finansow-zakonczone> (dostęp: 6.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *90 proc. emerytów i rencistów skorzysta na Polskim Ładzie*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/90-emerytow-i-rencistow-skorzysta-na-polskim-ladzie> (dostęp: 18.05.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Badamy satysfakcję po wizycie w urzędzie skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/badamy-satysfakcje-po-wizycie-w-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 13.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Centralne obchody Dnia Krajowej Administracji Skarbowej*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/centralne-obchody-dnia-kas-2021> (dostęp: 13.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Curriculum Vitae – Tadeusz Kościński*, 2020, <https://www.ebrd.com/documents/comms-and-bis/cv-koscinski.pdf> (dostęp: 13.04.2022).

- Ministerstwo Finansów, *Dyżury w Urzędach Skarbowych w zakresie Polskiego Ładu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/dyzury-w-urzedach-skarbowych-w-zakresie-polskiego-ladu2> (dostęp: 14.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> (dostęp: 2.03.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Historyczna obniżka podatków już od 2022 r. Prezydent podpisał ustawę wprowadzającą podatkową część Polskiego Ładu*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/historyczna-obnizka-podatkow-juz-od-2022-r-prezydent-podpisal-ustawe-wprowadzajaca-podatkowa-czesc-polskiego-ladu> (dostęp: 26.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Jesteśmy obecni na „IGF 2021” w Katowicach*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jestesmy-obecni-na-igf-2021-w-katowicach> (dostęp: 13.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Jeszcze bliższa współpraca między MF i SGH*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/jeszcze-blizsza-wspolpraca-miedzy-mf-i-sgh> (dostęp: 6.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Kierownictwo*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/kierownictwo> (dostęp: 12.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Korzystne zmiany w Polskim Ładzie – projekt Ustawy już gotowy*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/korzystne-zmiany-w-polskim-ladzie--projekt-ustawy-juz-gotowy> (dostęp: 13.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Magdalena Rzeczkowska nowym ministrem finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/magdalena-rzeczowska-nowym-ministrem-finansow> (dostęp: 13.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *MF i KAS wspierają uczciwy biznes i walczą z przestępczością ekonomiczną*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-i-kas-wspieraja-uczciwy-biznes-i-walczą-z-przestepczoscia-ekonomiczna> (dostęp: 15.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Ministrowie finansów*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/ministrowie-finansow> (dostęp: 7.03.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Nowa usługa w e-Urzędzie Skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowa-usluga-w-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 23.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Nowoczesny, sprawiedliwy i konkurencyjny system podatkowy w Polsce*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/nowoczesny-sprawiedliwy-i-konkurencyjny-system-podatkowy-w-polsce> (dostęp: 13.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Podatki. To się opłaca! Startuje 7. edycja programu edukacyjnego Finansoaktywni*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatki-to-sie-oplaca-startuje-7-edycja-programu-edukacyjnego-finansoaktywni> (dostęp: 27.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Podatkowy Polski Ład w pigułce*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad-w-pigulce> (dostęp: 23.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Polski Ład – informacja dla księgowych*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polski-lad--informacja-dla-ksiegowych> (dostęp: 18.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Powstanie uczelnia kształcąca kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/powstanie-uczelnia-ksztalcaca-kadry-resortu-finansow> (dostęp: 2.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Program repatriacji kapitału do Polski*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/program-repatriacji-kapitalu-do-polski> (dostęp: 5.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Prosty język. Wyzwania w komunikacji zdalnej. Ulga językowa*, 2021, <https://power.wup-katowice.pl/file/download/691> (dostęp: 3.04.2022).

- Ministerstwo Finansów, *Restart podatkowy w Polski Ład*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/restart-podatkowy-w-polskilad> (dostęp: 3.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Ruszamy z e-TOLLeM*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/ruszamy-z-e-tollem> (dostęp: 4.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Status zwrotu – nowa usługa w e-Urzędzie Skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/status-zwrotu--nowa-usluga-w-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 14.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Strategia KAS. Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024*, 2019, <https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas> (dostęp: 13.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Strategia MF. Kierunki działania i rozwoju Ministerstwa Finansów na lata 2021–2024*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/strategia-mf> (dostęp: 13.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Tadeusz Kościński ministrem finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/tadeusz-koscinski-ministremfinansow> (dostęp: 7.03.2022).
- Ministerstwo Finansów, *TAX FREE – nowa odsłona*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/tax-free--nowa-odslona> (dostęp: 16.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Usługi dla pełnomocników w e-Urzędzie Skarbowym*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/uslugi-dla-pelnomocnikow-w-e-urzedzie-skarbowym> (dostęp: 15.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Wsparcie dla kredytobiorców*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/wsparcie-dla-kredytobiorcow> (dostęp: 4.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Wspieramy podatników w czasie pandemii Covid-19*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/wspieramy-podatnikow-w-czasie-pandemii-covid-19> (dostęp: 12.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Zamówienie publiczne*, b.d., <https://www.gov.pl/web/finanse/zakup-badan-jakosciowych-klientow-i-audytow-tajemniczego-klienta-i-tajemniczego-dzwoniacego> (dostęp: 8.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Zapraszamy na regionalne webinary dotyczące podatkowej części Polskiego Ładu*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/zapraszamy-na-regionalne-webinary-dotyczace-podatkowej-czesci-polskiego-ladu> (dostęp: 22.04.2022).
- Ministerstwo Finansów, *Zmiany w Kierownictwie Ministerstwa Finansów*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/zmiany-w-kierownictwie-ministerstwa-finansow3> (dostęp: 11.03.2022).
- Nowak I., *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>
- Nowak I., *An officer employed as a revenue collector in the structure of the National Revenue Administration – critical remarks*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 3.
- Nowak I., *Efektywność zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego w świetle ustawy o administracji podatkowej*, [w:] *Granice efektywności prawa. Sposoby osiągnięcia efektywności w prawie*, red. Ł.J. Piкуła, H. Kaczmarczyk, Toruń 2016.
- Nowak I., *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>

- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa – reasumpcja*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.01.04>
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>
- Nowak I., *National Revenue Administration – current organizational and financial problems*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.010>
- Nowak I., *Podatki nazywane opłatami w imię maksymalizacji dochodów budżetowych – zarys problematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.02.03>
- Nowak I., „*Polityczno-kadrowa*” *Krajowa Administracja Skarbowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.04.05>
- Nowak I., *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010.
- Nowak I., *Radca skarbowy w świetle badań empirycznych*, [w:] *Wyzwania współczesnego prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Włodzimierzowi Nykielowi w 70. rocznicę urodzin*, red. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, Łódź 2022 [w druku].
- Nowak I., *Rektyfikacja decyzji podatkowych i jej tryby*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2019.014>
- Nowak I., *Wezwania w świetle pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej na gruncie art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.03.03>
- Nowak I., *Współdziałanie organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych – aspekt proceduralny*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 4, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.022>
- Nowak I., Teszner K., Mikołajczyk J., *Jednorazowe dofinansowanie przysługujące nauczycielom na zakup sprzętu, oprogramowania lub usługi dostępu do Internetu w ramach pracy zdalnej – wybrane aspekty podatkowoprawne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 3, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.017>
- Nykiel W., *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118.
- Nykiel W., *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.01>
- Nykiel W., Sęk M., *Karta Praw Podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022.
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.07>
- Oceń twórców KAS, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=27131 (dostęp: 30.04.2022).
- Oko.press, *Mateusz Morawiecki*, b.d., <https://oko.press/ludzie/mateusz-morawiecki/> (dostęp: 13.04.2022).

- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, Gdańsk 2017.
- Piekot T., *Standard prostego języka w urzędzie (prezentacja)*, Pracownia Prostej Polszczyzny Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław b.d.
- Piekot T., Zarzeczny G., Moroń E., *Prosta polszczyzna w praktyce. Standaryzacja języka serwisu Obywatel.gov.pl*, 2017, http://www.ppp.uni.wroc.pl/pliki/prosta_polszczyzna_w_praktyce_standaryzacja_jezyka_serwisu_obywatel_gov_pl.pdf (dostęp: 24.04.2022).
- Piekot T., Zarzeczny G., Moroń E., *Standard plain language w polskiej sferze publicznej*, 2019, http://ppp.uni.wroc.pl/pliki/standard_plain_language_w_polskiej_sferze_publicznej.pdf (dostęp: 15.04.2022).
- Pietryga T., Stec A., *Minister finansów Tadeusz Kościński: Żaden samorząd nie straci na „Polskim Ładzie”*, 2021, <https://www.rp.pl/budzet-i-podatki/art19212071-minister-finansow-tadeusz-koscinski-zaden-samorzad-nie-straci-na-polskim-ladzie> (dostęp: 29.04.2022).
- Pisz, tak po prostu*, 2019, <https://www.sluzbacywilna.info.pl/aktualnosci/1731-pisz-tak-po-prostu> (dostęp: 13.05.2022).
- Podpisanie listu intencyjnego w sprawie powołania uczelni kształcącej kadry resortu finansów*, 2021, <https://www.youtube.com/watch?v=Efd8qgrNFcc> (dostęp: 8.04.2022).
- Pokojska A., *Stawiamy na automatyzację*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 28.04.2022, nr 82(5744).
- Portal Funduszy Europejskich, *Prosto z Ministerstwem Finansów i Krajową Administracją Skarbową*, 2021, <https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/wiadomosci/prosto-z-ministerstwem-finansow-i-krajowa-administracja-skarbowa/> (dostęp: 13.05.2022).
- Poznaj szefową Ulgi językowej...*, b.d., https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28111 (dostęp: 30.04.2022).
- Prus-Malinowska K., *Bankowość mobilna*, „Kariera w Finansach i Bankowości” 2015, nr 16, https://issuu.com/karierawfinansach/docs/kwfib_2015 (dostęp: 19.04.2022).
- Prus-Malinowska K., *Budowanie skutecznej platformy wymiany pomysłów*, 2013, <https://www.ican.pl/b/budowanie-skutecznej-platformy-wymiany-pomyslow/piASNdd3> (dostęp: 12.04.2022).
- Prus-Malinowska K., *Klient mobilny od narodzin do dojrzałości*, b.d., <https://docplayer.pl/2441695-Klient-mobilny-od-narodzin-do-dojrzalosci-katarzyna-prus-malinowska.html> (dostęp: 17.04.2022).
- Radwan A., *Na szczytach władzy służba urzędnicza się nie przyjęła*, 2022, <https://serwis.gazetaprawna.pl/samorzad/artykuly/8358511,sluzba-cywilna-urzednicy-plazek-wywiad-fachowcy-polityka.html> (dostęp: 8.04.2022).
- Radwan A., *Przyszłoroczne podwyżki dla urzędników są całkiem przyzwoite [WYWIAD]*, 2021, <https://praca.gazetaprawna.pl/artykuly/8289331.dobroslaw-dowiat-urbanski-sluzba-cywilna-urzednik-podwyzki-wywiad.html> (dostęp: 13.04.2022).
- Radwan A., *Urząd to nie korporacja*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 24.11.2021, nr 227(5635).
- Radwan A., *Żadnego państwa nie stać na biedną administrację, ponieważ jej bieda generuje kłopoty*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 23.02.2022, nr 37(5699).

- Ruśkowski E., *Główne problemy reformy administracji skarbowej (z uwzględnieniem projektów ustawy o KAS i ustawy wprowadzającej)*, [w:] *Efektywna administracja skarbo- wa*, t. 1, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, Warszawa 2007.
- Ruśkowski E., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytu- cji RP*, Warszawa 2006.
- Rzeczkwoska, szefowa KAS: *Zbadaliśmy jak ocenia nas podatnik*, 2021, <https://biznesinteria.pl/podatki/news-rzeczkwoska-szefowa-kas-zbadalismy-jak-ocenia-nas-podatnik,nId,5226850> (dostęp: 13.04.2022).
- Serwis Służby Cywilnej, *Czwarte spotkanie zespołu*, 2021, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/iv-spotkanie-zespołu-ds-promocji-prostego-jezyka-w-administracji-rzadowej> (dostęp: 24.04.2022).
- Serwis Służby Cywilnej, *Prosty język w służbie cywilnej – Szef Służby Cywilnej podpisał zalecenie*, 2020, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/prosty-jezyk-w-sluzbie-cywilnej---szef-sluzby-cywilnej-podpisał-zalecenie> (dostęp: 10.04.2022).
- Serwis Służby Cywilnej, *Sprawozdanie Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i o realizacji zadań tej służby w 2021 roku*, 2022, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/szef-sluzby-cywilnej-zlozyl-sprawozdanie-za-2021-rok> (dostęp: 18.04.2022).
- Serwis Służby Cywilnej, *Upraszczenie języka w Ministerstwie Finansów*, 2021, <https://www.gov.pl/web/sluzbacywilna/upraszczanie-jezyka-w-ministerstwie-finansow> (dostęp: 12.04.2022).
- Siwy S., *Program „tajemniczy klient” to absurd*, 2022, <https://celnicy.pl/threads/program-tajemniczy-klient-to-absurd.17680/> (dostęp: 4.04.2022).
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *andragogika*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/sjp/andragogika;2440218.html> (dostęp: 12.04.2022).
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *metafizyka*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/slovníki/metafizyka.html> (dostęp: 13.04.2022).
- Służba Cywilna, *Upowszechnianie prostego języka. Zalecenie Szefa Służby Cywilnej*, b.d., <https://www.gov.pl/attachment/d3566d11-1823-42ee-9a17-6d860b1ad172> (dostęp: 23.04.2022).
- Sobczak K., *Prof. Łętowska: Grząski grunt legislacyjny ułatwia manipulowanie prawem*, 2022, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/preambula-zmienia-ustawe-wywiad-z-prof-ewa-letowska,514896.html> (dostęp: 12.05.2022).
- Specjaliści z banków w MF...*, https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28113 (dostęp: 24.04.2022).
- Stanowisko Rady Języka Polskiego przy Prezydium PAN w sprawie żeńskich form nazw zawodów i tytułów przyjęte na posiedzeniu plenarnym Rady 25 listopada 2019 r.*, 2019, https://rjp.pan.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=1861:stanowisko-rjp-w-sprawie-zenskich-form-nazw-zawodow-i-tytulow (dostęp: 13.04.2022).
- Stanowisko Rady Języka Polskiego w sprawie żeńskich form nazw zawodów i tytułów przyjęte na posiedzeniu plenarnym Rady 19 marca 2012 roku*, 2012, https://rjp.pan.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=1359:stanowisko-rady-jzyka-polskiego-w-sprawie-eskich-form-nazw-zawodow-i-tytuow (dostęp: 13.04.2022).
- Szpieg z Krainy D(r)eszczowców wkrótce w KAS...*, 2022, https://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=28050 (dostęp: 13.04.2022).

- Tadeusz Kościński o relacji *urząd–mieszkaniec w inteligentnym mieście*, 2016, <https://www.youtube.com/watch?v=aUrU4A6paPc> (dostęp: 15.04.2022).
- Teszner K., *Organy podatkowe i quasi-podatkowe – problemy wynikające z wadliwej legislacji Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne*, red. L. Etel, Białystok 2007.
- Teszner K., *The National Fiscal Administration – challenges and expectations*, [w:] *Optimization of Organization and Legal Solutions Concerning Public Revenues and Expenditures in Public Interest*, red. E. Lotko, U.K. Zawadzka-Pąk, M. Radvan, Białystok–Vilnius 2018, <https://doi.org/10.15290/ooolscrepi.2018.41>
- Uryniuk J., *Ciekawy transfer z BZ WBK. Katarzyna Prus-Malinowska odpowiada za rozwój sztucznej inteligencji w Ailleron*, 2018, <https://www.cashless.pl/4708-Katarzyna-Prus-Malinowska-z-BZWBK-do-Ailleron> (dostęp: 11.04.2022).
- Uryniuk J., *Kolejny bank ma swój internetowy kantor wymiany walut. Tym razem BZ WBK*, 2017, <https://www.cashless.pl/2910-kolejny-bank-ma-swoj-internetowy-kantor-wymiany-walut-tym-razem-bz-wbk> (dostęp: 13.04.2022).
- Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018.
- Urząd Skarbowy w Dębicy, *Wyróżniliśmy zasłużonych dla finansów publicznych*, 2021, https://www.podkarpackie.kas.gov.pl/urząd-skarbowy-w-debicy/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/7crQ/content/wyroznilismy-zasluzonych-dla-finansow-publicznych?redirect=https%3A%2F%2Fwww.podkarpackie.kas.gov.pl%2Furząd-skarbowy-w-debicy%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_7crQ%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1 (dostęp: 11.04.2022).
- Urząd Skarbowy w Tychach, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, b.d., https://www.slaskie.kas.gov.pl/urząd-skarbowy-w-tychach/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/Kx1w/content/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku?redirect=https%3A%2F%2Fwww.slaskie.kas.gov.pl%2Furząd-skarbowy-w-tychach%2Fwiadomosci%2Faktualnosci%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Kx1w%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_Kx1w_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_Kx1w_keywords%3D%26_101_INSTANCE_Kx1w_delta%3D8%26_101_INSTANCE_Kx1w_cur%3D17%26_101_INSTANCE_Kx1w_andOperator%3Dtrue (dostęp: 9.04.2022).
- Wikipedia, *Piątek z Pankracym*, b.d., https://pl.wikipedia.org/wiki/Pi%C4%85tek_z_Pankracym (dostęp: 16.04.2022).
- Włoskowicz W., *Nowomowa pseudometanaukowa? O języku polskiej polityki naukowej*, „Poradnik Językowy” 2019, nr 10, <https://doi.org/10.33896/PorJ.2019.10.3>
- Woltanowski T., *Risks of Using „Language Relief” and Plain Language Principles in the Process of Applying Tax Law – Selected Issues*, „Studies in Logic, Grammar and Rhetoric” 2021, vol. 66, no. 2, <https://doi.org/10.2478/slgr-2021-0013>
- Wprost, *Mateusz Morawiecki*, b.d., <https://www.wprost.pl/tematy/10126719/mateusz-morawiecki.html> (dostęp: 11.04.2022).
- Wystąpienie ministra finansów Tadeusza Kościńskiego i Szefa KAS Magdaleny Rzeczkowskiej*, 2022, <https://www.youtube.com/watch?v=wQ9HlZJvG0> (dostęp: 11.04.2022).

Zandberg-Malec J., *Prosty język w komunikacji prawniczej – okiem redaktora językowego*, „Poznańskie Studia Polonistyczne. Seria Językoznawcza” 2021, vol. 28(1), <https://doi.org/10.14746/pspsj.2021.28.1.13>

Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016.

Zych R., *Klient w centrum uwagi. Jak szefowie mogą budować pozytywne doświadczenie w zespołach obsługi*, Warszawa 2016.

METAPHYSICS IN THE USE OF PLAIN LANGUAGE BY THE NATIONAL REVENUE ADMINISTRATION AND THE MINISTRY OF FINANCE

Summary. The subject of the article are the issues related to the use of simple language and its simplification, with particular emphasis on the project Language Relief, which is implemented by the National Revenue Administration together with the Ministry of Finance. The author critically evaluates the above “activities” and appeals to the “decision-makers” from the Ministry of Finance and the National Revenue Administration to withdraw as soon as possible from the infatuation with all kinds of linguistic novelties about the so-called simple language in the area of tax law, or more broadly, public finance.

Keywords: language relief, plain language, “customer”, Head of the National Revenue Administration, Minister of Finance, employee, officer of the Customs and Fiscal Service

ODSETKI NALICZANE W PRZYPADKU NIETERMINOWEJ ZAPŁATY NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH

Streszczenie. Niepodatkowe należności budżetowe to kategoria środków publicznych o niejednorodnym charakterze prawnym, normowana przepisami wielu ustaw. Konsekwencją heterogeniczności niepodatkowych należności budżetowych jest brak jednolitych regulacji prawnych w ich zakresie. W praktyce stosowania prawa finansowego powstają wątpliwości, czy odsetki z tytułu nieterminowej zapłaty niepodatkowej należności budżetowej powinny być naliczane na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej czy Kodeksu cywilnego.

Słowa kluczowe: odsetki za zwłokę, stosowanie Ordynacji podatkowej, niepodatkowe należności budżetowe

1. WPROWADZENIE

Celem artykułu jest ustalenie, jakie przepisy regulują zasady naliczania odsetek w przypadku nieterminowej zapłaty niepodatkowych należności budżetowych. Ze względu na duże zróżnicowanie niepodatkowych

* Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, e-mail: a.miernik@op.pl, <https://orcid.org/0000-0002-1695-1965>

należności budżetowych określenie, które instytucje prawa materialnego i prawa procesowego mają zastosowanie do danej niepodatkowej należności budżetowej, wymaga ustalenia jej charakteru prawnego oraz zakresu stosowania poszczególnych aktów prawnych do spraw jej dotyczących. W zależności od rodzaju niepodatkowych należności budżetowych zastosowanie mają do nich m.in. przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹, ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych², ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego³, ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁴, a także licznych ustaw szczególnych. Mając powyższe na uwadze, analiza regulacji prawnych normujących tryb naliczania odsetek za nieterminową zapłatę niepodatkowych należności budżetowych dokonana zostanie w odniesieniu do ich zasadniczych kategorii – niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej i niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Z uwagi na rozległość tematyki odpowiedź na pytanie, jakie przepisy normują zasady naliczania odsetek za nieuiszczenie w terminie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, udzielona zostanie na wybranych przykładach niepodatkowych należności budżetowych tej kategorii. Do wybranych do celów artykułu niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych zastosowanie ma art. 67 ust. 1 u.f.p., a więc przepis odnoszący się do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., bez wyszczególniania ich kategorii⁵. Przedmiotem badań w artykule nie są natomiast regulacje prawne dotyczące odsetek od zaległych niepodatkowych należności budżetowych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 2 u.f.p. (administracyjnych kar pieniężnych), będący przepisem szczególnym w stosunku do art. 67 ust. 1 u.f.p.⁶

W artykule posłużono się metodą dogmatycznoprawną.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm., dalej: u.f.p.

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm., dalej: k.p.a.

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm., dalej: k.c.

⁵ Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 78.

⁶ Ibidem.

2. NIEJEDNORODNY CHARAKTER PRAWNY NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH

Niepodatkowe należności budżetowe mogą być klasyfikowane według różnych kryteriów. Analiza przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych prowadzi do wniosku, że w obecnym stanie prawnym wyróżnić można dwie podstawowe kategorie niepodatkowych należności budżetowych: niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej, a więc niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., oraz niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, a więc niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p.⁷ W doktrynie prawa finansowego podnosi się także, że pojęcie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej nie jest tożsame z pojęciem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz zwraca się uwagę na odrębność reżimu prawnego wspomnianych kategorii niepodatkowych należności budżetowych⁸. W myśl art. 3 pkt 8 o.p. niepodatkowymi należnościami budżetowymi są niebędące podatkami i opłatami oraz wynikające ze stosunków publicznoprawnych należności, stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast na mocy art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy tego aktu prawnego stosuje się do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe. Zgodnie zatem z treścią powołanego przepisu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej stosuje się przepisy niniejszej ustawy. Organami właściwymi w sprawach wymiaru tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych są wyłącznie organy podatkowe. W ustawie o finansach publicznych uregulowania dotyczące niepodatkowych należności budżetowych

⁷ Ibidem, s. 53. Podział niepodatkowych należności budżetowych na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz cechy obu tych kategorii niepodatkowych należności budżetowych prezentowane są w artykule na podstawie badań przeprowadzonych przez autorkę w ramach monografii *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*.

⁸ Zob. M. Bitner, *Art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Miśsiąg, Warszawa 2015, s. 243–245.

o charakterze publicznoprawnym zawarte zostały w art. 60–67. Jak stanowi art. 60 u.f.p., niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym są w szczególności wymienione w tym artykule dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychody państwowych funduszy celowych. Środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., są więc nie tylko dochody budżetowe, ale również przychody państwowych funduszy celowych. W art. 61 u.f.p. wskazane zostały organy właściwe do wydawania decyzji w odniesieniu do przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych są najczęściej organy administracji publicznej niebędące organami podatkowymi⁹. Reżim prawny, któremu podlegają niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, co do zasady określa art. 67 u.f.p. Zgodnie z ust. 1 powołanego przepisu do nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych spraw dotyczących należności, o których mowa w jej art. 60, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej. Jak podnoszono, ust. 1 art. 67 u.f.p. odnosi się ogólnie do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p. Natomiast ust. 2 art. 67 u.f.p. dotyczy wyłącznie jednej z kategorii niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu niniejszej ustawy – administracyjnych kar pieniężnych¹⁰. Na jego mocy do administracyjnych kar pieniężnych stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Należy jednak pamiętać, że przepisy ustaw szczególnych regulujących niepodatkowe należności budżetowe zawierać mogą unormowania odmienne względem art. 67 u.f.p.

⁹ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 302.

¹⁰ Zaznaczyć należy, że do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. zaliczają się te administracyjne kary pieniężne, które – stosownie do treści powołanego przepisu – stanowią dochody budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychody państwowych funduszy celowych – zob. M. Stawiński, *Dopuszczalność udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2016, nr 3705, „Prawo”, t. CCCXX, s. 137, <https://doi.org/10.19195/0524-4544.320.9>. Zob. także: A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 47.

Analiza powołanych przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych prowadzi do wniosku, że niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. oraz niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., to odrębne kategorie niepodatkowych należności budżetowych. Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej zalicza się przede wszystkim środki publiczne będące daninami publicznymi¹¹. Zasadniczym celem ich pobierania jest cel fiskalny. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi tej kategorii są przykładowo wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego (dalej: NBP)¹², wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych¹³ i opłata egzekucyjna, o której mowa w art. 149 ust. 1 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych¹⁴. Wyróżnić można także niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej, które nie stanowią danin publicznych *sensu stricto*. Mają one zwykle charakter sankcyjny, jak np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁵. Do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., zalicza się środki publiczne zarówno o charakterze daninowym, jak i niedaninowym¹⁶. Przykładami danin publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych są opłaty adiacenckie¹⁷ i opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego¹⁸, nazywana w doktrynie opłatą planistyczną¹⁹. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi przedmiotowej

¹¹ Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 59.

¹² Art. 69 ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 492).

¹³ Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1998).

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 850 ze zm.

¹⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm., dalej: u.p.t.u.

¹⁶ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 69 i nast.

¹⁷ Art. 98a, 107 i 144 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1899 ze zm.).

¹⁸ Art. 36 ust. 4 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 503), dalej: u.p.z.p.

¹⁹ Zob. D. Wszółkowski, *Opłata planistyczna – duże skutki małej zmiany*, „Casus” 2009, nr 51, s. 39–43; I. Czaja-Hliniak, *Postulaty zmian regulacji opłat adiacenckich i opłaty*

kategorii, które nie mają charakteru daninowego, są przede wszystkim publicznoprawne należności o charakterze sankcyjnym, np. administracyjne kary pieniężne i grzywny nałożone w drodze mandatu karnego.

3. TRYB NALICZANIA ODSETEK Z TYTUŁU NIETERMINOWEJ ZAPŁATY NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH

Konsekwencją zróżnicowania niepodatkowych należności budżetowych jest brak jednolitych regulacji prawnych w zakresie zasad naliczania odsetek z tytułu ich nieterminowej zapłaty. Określenie trybu naliczania odsetek w przypadku danej niepodatkowej należności budżetowej wymaga ustalenia jej charakteru prawnego i reżimu prawnego, jakiemu podlega. Może to prowadzić do wątpliwości dotyczących tego, przepisy jakiego aktu prawnego regulują zasady naliczania odsetek w przypadku poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych. Ustawami o charakterze systemowym, określającymi zasady i tryb naliczania odsetek za nieterminową zapłatę świadczeń pieniężnych, są Ordynacja podatkowa i Kodeks cywilny.

Zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego w przypadku, gdy dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, choćby nie poniósł żadnej szkody i choćby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności²⁰. W odróżnieniu od odsetek tzw. kapitałowych z art. 359 k.c. odsetki za opóźnienie określane są mianem sankcyjnych²¹. Jeżeli stopa odsetek za opóźnienie nie została oznaczona (np. w treści umowy), należą się odsetki ustawowe za opóźnienie²². Maksymalna wysokość odsetek za opóźnienie nie może przekraczać (w stosunku rocznym) dwukrotności wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie²³. Postanowienia umowne nie mogą wyłączać lub ograniczać przepisów o odsetkach

planistycznej, [w:] *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 46–51; K. Rokicka-Murszewska, *Administracyjnoprawne aspekty opłaty planistycznej*, Toruń 2019, s. 17 i nast.

²⁰ Art. 481 § 1 k.c.

²¹ K. Zagrobelny, *Komentarz do art. 481*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2021, Legalis/el.

²² W wysokości równej sumie stopy referencyjnej NBP i 5,5 punktów procentowych. W przypadku gdy wierzytelność oprocentowana jest według stopy wyższej, wierzyciel może żądać odsetek za opóźnienie według tej wyższej stopy (art. 481 § 2 k.c.).

²³ Art. 481 § 2¹ k.c.

maksymalnych za opóźnienie²⁴. Wysokość odsetek ustawowych za opóźnienie ogłasza Minister Sprawiedliwości w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”²⁵. Odsetki za opóźnienie liczone są w odstępach dziennych za cały okres opóźnienia, a więc od chwili wymagalności roszczenia głównego do chwili jego przedawnienia²⁶. Początkiem istnienia roszczenia odsetkowego jest dzień wymagalności świadczenia głównego, a każdego następnego dnia powstanie roszczenie o odsetki za dzień poprzedni²⁷.

Na mocy przepisów Ordynacji podatkowej od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę²⁸. Naliczane są one od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku lub terminu, w którym płatnik lub inkasent obowiązany był dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego²⁹. Co do zasady odsetki za zwłokę nalicza i wpłaca bez wezwania organu podatkowego podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia odpowiadająca za zaległości podatkowe³⁰. Ustawodawca przewiduje jednak przypadki, w których organ podatkowy oblicza wysokość odsetek za zwłokę, przy czym w niektórych z nich organ podatkowy nalicza odsetki, ale nie czyni ich elementem rozstrzygnięcia, a ich naliczenie jest konieczne jedynie w celu wykonania obowiązku wynikającego z ustawy, np. zaliczenia wpłaty dokonanej przez podatnika³¹. Stawka odsetek za zwłokę równa jest sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o NBP, i 2%, przy czym stawka ta nie może być niższa niż 8%³². Przepisy Ordynacji podatkowej określają także

²⁴ Art. 481 § 2³ k.c.

²⁵ Art. 481 § 2⁴ k.c. Na mocy obwieszczenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 23 lutego 2022 r. w sprawie wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie („Monitor Polski” z 2022 r. poz. 285), poczynając od 9 lutego 2022 r., wysokość odsetek ustawowych za opóźnienie wynosi 8,25% w stosunku rocznym.

²⁶ Wyrok Sądu Okręgowego w Łodzi – III Wydział Cywilny Odwoławczy z dnia 23 lutego 2018 r., sygn. III Ca 1878/17, Legalis/el.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Art. 53 § 1 o.p.

²⁹ Art. 53 § 4 o.p.

³⁰ Art. 53 § 3 oraz art. 55 § 1 o.p.

³¹ M. Olewińska, *Komentarz do art. 53, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021, Legalis/el. Zgodnie z art. 53 § 3 o.p. odsetki za zwłokę naliczane są przez podatnika (płatnika, inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zaległości podatkowe) z zastrzeżeniem art. 53a, art. 62 § 4, art. 66 § 5, art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 oraz art. 76a § 1 o.p.

³² Art. 56 § 1 o.p.

przesłanki stosowania obniżonej i podwyższonej stawki odsetek za zwłokę³³ oraz przypadki, w których nie nalicza się odsetek za zwłokę³⁴. Stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych ogłasza minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”³⁵.

W myśl art. 3 pkt 3 o.p. przez podatki, do celów niniejszej ustawy, rozumieć należy również niepodatkowe należności budżetowe. Natomiast zgodnie z przywoływanym już art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe, stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Analiza przytoczonych unormowań prowadzi do wniosku, że odsetki z tytułu nieterminowej zapłaty niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej powinny być naliczane na podstawie przepisów tego aktu prawnego dotyczących odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Sformułować można więc ogólne stwierdzenie, że przepisy te znajdują zastosowanie do niepodatkowych należności budżetowych wspomnianej kategorii. Niemniej jednak ustalenie, czy do określonej niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu Ordynacji podatkowej zastosowanie mają przepisy niniejszej ustawy dotyczące odsetek za zwłokę, wymaga analizy charakteru prawnego przedmiotowej niepodatkowej należności budżetowej oraz przepisów ustawy szczególnej ją normującej. Konstatację tę odnieść można do dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług³⁶. Jak podnoszono, świadczenie to stanowi przykład niepodatkowej

³³ Art. 56a oraz art. 56b o.p.

³⁴ Art. 54 o.p.

³⁵ Art. 56d o.p. Zob. także: obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2022 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz podwyższonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych („Monitor Polski” z 2022 r. poz. 220).

³⁶ Art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a, art. 111 ust. 2, art. 112b, art. 112c oraz art. 138j ust. 2 u.p.t.u. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 25 marca 2020 r., sygn. I SA/GI 24/20, Legalis/el. wskazano, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, stanowi niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 3 pkt 8 o.p. Zob. także: uchwała składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 16 listopada 2009 r., sygn. I FPS 2/09, Legalis/el. (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm., dalej: u.p.t.u.a., pozostaje aktualny).

należności budżetowej w rozumieniu Ordynacji podatkowej o charakterze sankcyjnym. Ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera regulacji dotyczących stosowania do dodatkowego zobowiązania podatkowego przepisów Ordynacji podatkowej³⁷. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że do wspomnianego świadczenia stosuje się Ordynację podatkową³⁸. Zauważa się przy tym jednak, że ze względu na jego sankcyjny charakter, nie wszystkie przepisy tej ustawy znajdują do niego zastosowanie (np. przepisy dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich)³⁹. Wskazuje się, że sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego nie pozwala na jego uznanie za podatek i w konsekwencji za zaległość podatkową⁴⁰. Niezapłacenie w terminie sankcji administracyjnej, jaką jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe, nie jest zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 o.p.⁴¹ Świadczenie to, pomimo że określone jest w ustawie o podatku od towarów i usług, nie ma cech podatku od wartości dodanej i brak jest podstaw do uznania, że złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej rodzi obowiązek podatkowy⁴². Nadpłata lub zwrot podatku nie podlega zaliczeniu na poczet dodatkowego zobowiązania podatkowego i zaległości z tytułu tego zobowiązania, ponieważ nie jest ono zobowiązaniem podatkowym⁴³. Na sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego wskazuje także Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE). W wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r.⁴⁴ stwierdził on, że świadczenie to nie ma cech charakterystycznych podatku od towarów

³⁷ Jedynie w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 138j ust. 2 u.p.t.u., prawodawca stanowi w art. 138j ust. 6 pkt 2 niniejszej ustawy, że do postępowania w sprawie ustalenia przedmiotowego świadczenia stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

³⁸ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 marca 2020 r., sygn. I SA/Gl 24/20, Legalis/el. W powołanym wyroku WSA w Gliwicach uznaje dodatkowe zobowiązanie podatkowe za należność, do której stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

³⁹ Zob. uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r. (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. pozostaje aktualny).

⁴⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 maja 2007 r., sygn. I SA/Gd 538/06, Legalis/el. (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. pozostaje aktualny).

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2008 r., sygn. I FSK 972/07, Legalis/el. (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. pozostaje aktualny).

⁴² Ibidem.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., sygn. I FSK 433/11, Legalis/el.

⁴⁴ Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r., sygn. C-502/07, K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ECLI:EU:C:2009:11 (pogląd wyrażony na gruncie uchylonego art. 109 ust. 5 i 6 u.p.t.u. pozostaje aktualny).

i usług i stanowi sankcję administracyjną, a zdarzeniem skutkującym powstaniem tego zobowiązania nie jest pewna czynność, ale błąd w deklaracji podatkowej. Mając na uwadze to, że zaległością podatkową jest niezapłacony w terminie płatności podatek, uzasadniony jest wniosek, że zaległość z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług nie stanowi zaległości podatkowej w rozumieniu art. 51 o.p., w następstwie czego, zważywszy na treść art. 53 § 1 o.p., nie mają do niego zastosowania przepisy tej ustawy dotyczące odsetek za zwłokę. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 27 kwietnia 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wskazał, że nieuprawnione jest naliczanie odsetek za zwłokę od nieuiszczonego przez podatnika w terminie dodatkowego zobowiązania podatkowego, ponieważ nie stanowi ono zaległości podatkowej, a odsetki za zwłokę naliczane są od zaległości podatkowych⁴⁵. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ustalane na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, jest więc przykładem niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, w przypadku której o braku możliwości naliczania odsetek za zwłokę w jej spłacie przesądza sankcyjny charakter świadczenia.

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych wykazują większe zróżnicowanie niż niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej⁴⁶. Katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, wskazany w art. 60 u.f.p., ma charakter otwarty, o czym świadczy zawarte w treści niniejszego przepisu sformułowanie „w szczególności”⁴⁷. Oznacza to, że do przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych zaliczają się zarówno środki publiczne wymienione *expressis verbis* w powołanej artykule, jak i środki publiczne, które nie są w nim wyliczone, spełniające przesłanki do ich uznania za niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym⁴⁸. Przykładem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych

⁴⁵ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Łd 247/10, Legalis/el. Podobnie: wyrok WSA w Lublinie z dnia 26 września 2014 r., sygn. I SA/Lu 267/14, Legalis/el. (poglądy wyrażone na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. pozostają aktualne).

⁴⁶ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 301.

⁴⁷ P. Majka, *Komentarz do art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020, s. 441.

⁴⁸ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 66.

wymienionych w art. 60 tej ustawy są kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach w niej określonych⁴⁹. Ustawa o finansach publicznych określa terminy i zasady zwrotu dotacji udzielonych z budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego⁵⁰. Zgodnie z przepisami niniejszej ustawy zwrotowi podlegają dotacje w części niewykorzystanej, wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości⁵¹. Od kwot dotacji niewykorzystanych, udzielonych z budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, zwróconych po terminach zwrotu określonych w przepisach ustawy o finansach publicznych, nalicza się odsetki w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, począwszy od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin zwrotu⁵². Dotacje udzielone z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem, pobrane nienależnie albo w nadmiernej wysokości, podlegają zwrotowi do budżetu, który ich udzielił, wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności uzasadniającej obowiązek zwrotu⁵³. Ustawodawca, określając sposób naliczania odsetek od dotacji podlegających zwrotowi, odsyła zatem do przepisów normujących sposób naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych⁵⁴. Odsetki od dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem nalicza się, począwszy od dnia ich przekazania z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego⁵⁵. W odniesieniu do dotacji udzielonych z budżetu państwa, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, odsetki nalicza się, począwszy od dnia stwierdzenia

⁴⁹ Art. 60 pkt 1 u.f.p.

⁵⁰ Art. 168–169 oraz art. 251–252 u.f.p.

⁵¹ Art. 168 ust. 1–2 i 6, art. 169 ust. 1 i 4, art. 251 ust. 1–3 oraz art. 252 ust. 1 i 5 u.f.p.

⁵² Art. 168 ust. 3 oraz art. 251 ust. 5 u.f.p.

⁵³ Art. 169 ust. 1 oraz 252 ust. 1 u.f.p. Jeżeli termin wykorzystania dotacji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, które wykorzystane zostały niezgodnie z przeznaczeniem, pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości, jest krótszy niż rok budżetowy, podlegają one zwrotowi w terminie 15 dni po upływie terminu ich wykorzystania (art. 252 ust. 2 u.f.p.).

⁵⁴ Szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 703).

⁵⁵ Art. 169 ust. 5 pkt 1 oraz art. 252 ust. 6 pkt 1 u.f.p.

nieprawidłowego naliczenia lub nienależnego pobrania dotacji⁵⁶. W przypadku dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości, odsetki nalicza się, począwszy od dnia następującego po upływie określonych w ustawie o finansach publicznych terminów zwrotu⁵⁷. Do zwrotów dotacji udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego odnosi się art. 253 u.f.p., w myśl którego w przypadku, gdy odrębne ustawy określają zasady i tryb zwrotu dotacji, przepisów art. 251 i 252 się nie stosuje. W doktrynie prawa finansowego przyjmuje się, że powołana odrębna regulacja dotyczyć może w szczególności przesłanek zwrotu dotacji czy terminów zwrotu, ale także należnych odsetek⁵⁸.

Za odsetki z tytułu nieterminowej zapłaty niepodatkowych należności budżetowych, jakimi są należności z tytułu zwrotu dotacji, uznać należy odsetki od dotacji zwróconych po terminach zwrotu określonych w ustawie o finansach publicznych. Mając na uwadze treść art. 67 ust. 1 u.f.p., uznać należy, że – odnośnie do trybu naliczania odsetek – do należności z tytułu zwrotu dotacji zastosowanie mają w pierwszej kolejności powołane przepisy tej ustawy, dotyczące zasad naliczania odsetek od zwrotu dotacji, chyba że odrębne regulacje w tym zakresie zawierają ustawy szczególne, stanowiące podstawę udzielania dotacji ze środków publicznych. Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego nie zawierają regulacji dotyczących trybu naliczania odsetek, z wyjątkiem art. 189i § 2 k.p.a., który dotyczy odsetek za zwłokę od zaległej administracyjnej kary pieniężnej. W zakresie nieuregulowanym w ustawie o finansach publicznych do spraw dotyczących odsetek za nieterminowy zwrot dotacji udzielonych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego odpowiednie zastosowanie znajdują więc przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Dla przykładu: przy naliczaniu odsetek za zwrot dotacji po określonych przepisami prawa terminach zwrotu zastosowanie znajdzie art. 54 § 1 pkt 5 o.p.⁵⁹ Na mocy powołanego przepisu

⁵⁶ Art. 169 ust. 5 pkt 2 u.f.p., przy czym przepis ten stanowi również, że w przypadku, gdy dotacja stanowi pomoc publiczną, w rozumieniu art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz.Urz. UE 2006 C 321E, wersja skonsolidowana), odsetki nalicza się od dnia przekazania dotacji beneficjentowi.

⁵⁷ Art. 252 ust. 6 pkt 2 u.f.p.

⁵⁸ P. Walczak, *Komentarz do art. 253, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. tenże, Warszawa 2017, Legalis/el.

⁵⁹ Zob. W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dochodzenie zwrotu dotacji od beneficjenta*, [w:] P. Ciszewski, W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, D. Pietrzykowska, G. Pochopień, L. Zien-tecka, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2021, Legalis/el. Zob. także: wyjaśnienie Regionalnej

odsetek za zwłokę nie nalicza się w przypadku, gdy ich wysokość nie przekracza trzykrotności wartości opłaty, która pobierana jest przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe⁶⁰ za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej. Zauważyć jednak należy, że zgodnie z treścią odesłania zawartego w art. 67 ust. 1 u.f.p. do należności z tytułu zwrotu dotacji przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio. Unormowań stosowanych odpowiednio nie należy przenosić w sposób mechaniczny, bezpośredni i bez uwzględnienia specyfiki i charakteru określonego trybu, w jakim działa organ⁶¹.

W przypadku należności z tytułu zwrotu dotacji udzielonych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie ma wątpliwości, iż stanowią one niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 60 u.f.p., a w konsekwencji, że zastosowanie ma do nich art. 67 ust. 1 tej ustawy. Umożliwia to określenie, jakie przepisy normują tryb naliczania odsetek za zwrot dotacji po określonych przepisami prawa terminach zwrotu. Ustalenie zasad naliczania odsetek za nieterminową zapłatę niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych jest natomiast utrudnione w przypadku, gdy świadczenie pieniężne nie zostało wprost zaliczone do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w treści art. 60 u.f.p., co zauważyć można na przykładzie opłaty planistycznej. Niepodatkowe należności budżetowe bardzo rzadko nazywane są tym terminem w przepisach ustaw szczególnych. Ponadto ustawy szczególne często nie zawierają regulacji wskazujących, czy do normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej. Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie określa, czy do opłaty planistycznej stosuje się Ordynację podatkową. W doktrynie prawa finansowego⁶² i orzecznictwie sądów administracyjnych⁶³ dominuje stanowisko,

Izby Obrachunkowej (RIO) we Wrocławiu w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych z dnia 14 lutego 2013 r., sygn. GP-WR-0730-006/13, <https://bip.wroclaw.rio.gov.pl/dokumenty/wyjasnienia/2013/73000613.pdf> (dostęp: 1.04.2022).

⁶⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1041 ze zm.

⁶¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2008 r., III SA/Wa 615/08, Legalis/el.

⁶² Zob. T. Brzezicki, *Opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą (renta planistyczna)*, [w:] *Opłaty i wybrane rozszczenia dotyczące nieruchomości*, red. tenże, Warszawa 2018, s. 25–26.

⁶³ Zob. wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2020 r., sygn. II OSK 914/20, Legalis/el.; postanowienie NSA z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. II OSK 2885/17, Legalis/el.; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 stycznia 2022, sygn. I SA/Po 268/21, Legalis/el.; wyrok WSA

że opłata planistyczna stanowi niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 60 pkt 7 u.f.p. Konsekwencją takiej kwalifikacji przedmiotowego świadczenia jest przyjęcie, że zastosowanie ma w odniesieniu do niego art. 67 ust. 1 niniejszej ustawy⁶⁴. Skutkiem nieuiszczenia w terminie opłaty planistycznej jest naliczanie odsetek za zwłokę na zasadach określonych w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych⁶⁵. Zauważyć jednak należy, że stanowisko judykatury na temat kwalifikacji opłaty planistycznej jako niepodatkowej należności budżetowej, stosowania do spraw jej dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji podstaw prawnych do naliczania odsetek za zwłokę od zaległości z jej tytułu, nie jest jednolite. W wyroku z dnia 4 grudnia 2015 r.⁶⁶ Naczelny Sąd Administracyjny uznaje, że brak jest podstaw do stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej do opłaty planistycznej. W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że w przepisach art. 36 oraz art. 37 u.p.z.p. nie zawarto odesłania do przepisów Ordynacji podatkowej, które jest powszechnie stosowaną techniką legislacyjną w przypadku, gdy ustawodawca chce wskazać przepisy zamieszczone w innej ustawie, które uzupełniają lub odmiennie regulują sprawy normowane ustawą. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa także, że odpowiednie stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej do opłaty planistycznej wynikać powinno wprost z przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, a nie z domniemania zastosowania wprowadzanego za pośrednictwem innej ustawy, a więc ustawy o finansach publicznych⁶⁷. W wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r.⁶⁸ Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził natomiast, że przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania do opłaty planistycznej, gdyż nie stanowi ona podatku w rozumieniu art. 6 tej ustawy, a przepisy ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu

w Szczecinie z dnia 10 września 2014 r., sygn. I SA/Sz 134/14, *Legalis/el.*; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. III SA/Wr 536/15, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 sierpnia 2016 r., sygn. II SAB/Kr 91/16, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 marca 2017 r., sygn. II SA/Gl 764/16, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2017 r., sygn. III SA/Po 18/17, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 kwietnia 2018 r., sygn. II SAB/Bd 128/17, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 marca 2021 r., sygn. II SA/Po 531/20, *Legalis/el.*

⁶⁴ Zob. postanowienie NSA z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. II OSK 2885/17, *Legalis/el.*

⁶⁵ P. Pietrasz, R. Suwaj, *Procedura wymierzenia opłaty planistycznej*, [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 215.

⁶⁶ Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. II OSK 880/14, *Legalis/el.*

⁶⁷ *Ibidem.*

⁶⁸ Wyrok NSA dnia 21 czerwca 2012 r., sygn. II OSK 606/11, *Legalis/el.*

przestrzennym nie dają podstawy do orzekania w przedmiocie terminu do uiszczenia opłaty i obowiązku zapłaty odsetek ustawowych w razie naruszenia tego terminu. Z kolei w wyroku z dnia 17 grudnia 2014 r.⁶⁹ Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie orzekł, że wprawdzie przepisy ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym wprost nie przewidują możliwości określenia wysokości odsetek od nieuiszczonej w terminie opłaty planistycznej, to jednak w przypadku jej nieuiszczenia w terminie zastosowanie znajdują przepisy art. 60 i art. 67 u.f.p. Opłata ta zaliczana jest bowiem do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 pkt 7 u.f.p., a co za tym idzie – do spraw dotyczących egzekucji opłaty planistycznej zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę, ponieważ kwestie te nie są regulowane przez ustawę o finansach publicznych oraz Kodeks postępowania administracyjnego⁷⁰. Analiza powołanych orzeczeń sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych znajdują odpowiednie zastosowanie do zaległości z tytułu opłaty planistycznej, na podstawie odesłania zawartego w art. 67 ust. 1 u.f.p., pod warunkiem jej zakwalifikowania do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. Skonstatować można, że przyczynami rozbieżności stanowisk judykatury dotyczących podstaw prawnych do naliczania odsetek za zwłokę od zaległości z tytułu opłaty planistycznej są wątpliwości co do jej charakteru prawnego oraz brak określenia w przepisach ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym zakresu stosowania do przedmiotowego świadczenia przepisów Ordynacji podatkowej.

Niepodatkowe należności budżetowe, zarówno w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, jak i ustawy o finansach publicznych, mają charakter publicznoprawny. Na taki charakter pierwszej z wymienionych kategorii niepodatkowych należności budżetowych wskazuje jednoznacznie treść definicji niepodatkowych należności budżetowych zawarta w art. 3 pkt 8 o.p.⁷¹ W myśl powołanego przepisu do niepodatkowych należności budżetowych zalicza

⁶⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., sygn. I SA/Sz 732/14, *Legalis/el*. Podobnie: wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 września 2014 r., sygn. I SA/Sz 134/14, *Legalis/el*.

⁷⁰ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., sygn. I SA/Sz 732/14, *Legalis/el*.

⁷¹ Zob. R. Mastalski, *Art. 3*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 54–55.

się dochody budżetowe wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Charakter publicznoprawny mają również niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Wynikają z regulacji prawa publicznego i trafiają na rachunek podmiotu publicznoprawnego, który jest ich beneficjentem⁷². O ich publicznoprawnym charakterze przesądza ponadto sam prawodawca, stanowiąc w zdaniu wstępnym art. 60 u.f.p., że środki publiczne wymienione w tym artykule mają taki charakter⁷³. Niemniej jednak zauważyć należy, że źródłem niektórych z nich są stosunki cywilnoprawne. Przykładem mogą być należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego zaliczone, na mocy art. 60 pkt 2 u.f.p., do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu niniejszej ustawy. W doktrynie prawa finansowego podnosi się, że świadczenia te mają za podstawę stosunki cywilnoprawne⁷⁴. Wskazuje się, że stanowią one przykład zatarcia granic między cywilnoprawnym a publicznoprawnym charakterem roszczenia⁷⁵. Tryb udzielania poręczeń i gwarancji przez Skarb Państwa normuje ustawa z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne⁷⁶. Jednostki samorządu terytorialnego mogą natomiast udzielać poręczeń i gwarancji z uwzględnieniem przepisów ustawy o finansach publicznych, a łączna ich kwota jest określana w uchwale budżetowej⁷⁷. Maksymalna wysokość pożyczek i poręczeń udzielanych w roku budżetowym przez jednostkę samorządu terytorialnego ustalana jest w drodze uchwały odpowiednio rady gminy⁷⁸, rady powiatu⁷⁹ oraz sejmiku województwa⁸⁰. Poręczenia (gwarancje) udzielane są przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), zarząd powiatu

⁷² B. Kucia-Guściora, *Art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2012, s. 435.

⁷³ Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 41.

⁷⁴ Odnośnie do należności Skarbu Państwa z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń zob. A. Huchla, *Niepodatkowe należności budżetowe w ustawie o finansach publicznych i w ordynacji podatkowej*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014, s. 265.

⁷⁵ M. Bitner, *Art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015, s. 248.

⁷⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 445, dalej: u.p.g.S.P.

⁷⁷ Art. 94 ust. 1 u.f.p.

⁷⁸ Art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. i ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 559 ze zm.), dalej: u.s.g.

⁷⁹ Art. 12 pkt 8 lit. d ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 528 ze zm.), dalej: u.s.p.

⁸⁰ Art. 18 pkt 19 lit. d ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 547 ze zm.), dalej: u.s.w.

lub zarząd województwa⁸¹. Udzielenie gwarancji lub poręczenia przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego następuje w formie umowy poręczenia lub gwarancji⁸². W przypadku wykonania zobowiązań z tytułu udzielonych poręczeń lub gwarancji poręczyciel/gwarant uzyskuje w stosunku do beneficjenta poręczenia/gwarancji roszczenie o zwrot wydatkowanych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego kwot⁸³. Należy zgodzić się ze stanowiskiem, że przepis art. 60 pkt 2 u.f.p. nadaje publicznoprawny charakter należnościom wynikającym ze stosunków prawnych, które są następstwem zapłaty przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego z tytułu gwarancji lub poręczenia, niemniej jednak samo powstanie tych należności dokonuje się w ramach stosunków cywilnoprawnych i regulowane jest prawem cywilnym⁸⁴. Treść stosunku prawnego istniejącego między zobowiązanym do uiszczenia należności a uprawnionym do jej żądania określa m.in. termin zapłaty należności i skutki jego niezachowania, w tym obowiązek zapłaty odsetek i ich wysokość⁸⁵. Stąd „odpowiednie” stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej do należności z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego polega na stosowaniu ich w sposób i w zakresie, jaki pogodzić można z treścią nadal istniejącego między stronami stosunku cywilnoprawnego⁸⁶. Uznać zatem należy, że skutkiem nieterminowej spłaty należności Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji powstałych w wyniku realizacji umowy poręczenia/gwarancji jest naliczanie odsetek za opóźnienie na zasadach określonych w przepisach Kodeksu cywilnego⁸⁷.

⁸¹ Art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. i u.s.g., art. 12 pkt 8 lit. d u.s.p. oraz art. 18 pkt 19 lit. d u.s.w.

⁸² Zob. art. 44b u.p.g.S.P. W przypadku poręczeń/gwarancji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego ustalenie warunków konkretnego poręczenia należy do kompetencji organu zarządzającego jednostki samorządu terytorialnego. Organ stanowiący nie może określać w uchwale warunków konkretnego poręczenia (M. Bitner, *Udzielanie poręczeń i gwarancji przez jednostki samorządu terytorialnego – zagadnienia publicznoprawne*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 10, s. 20). Zob. także: A. Borodo, *Finanse publiczne. Zagadnienia ustrojowe i prawne*, Warszawa 2019, s. 97.

⁸³ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2014 r., sygn. V SA/Wa 1684/13, Legalis/el. Zob. także: wyrok NSA z dnia 4 marca 2016 r., sygn. II GSK 1908/14, Legalis/el.

⁸⁴ Wyjaśnienie RIO we Wrocławiu w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych z dnia 21 maja 2010 r., sygn. GP-WR-0730-002/10, <https://bip.wroclaw.rio.gov.pl/dokumenty/wyjasnienia/2010/73000210.pdf> (dostęp: 1.04.2022).

⁸⁵ Ibidem.

⁸⁶ Ibidem.

⁸⁷ Ibidem.

Konsekwencją zróżnicowania niepodatkowych należności budżetowych jest brak jednolitych regulacji prawnych dotyczących naliczania odsetek z tytułu ich nieterminowej zapłaty. Określenie, jakie przepisy normują naliczanie odsetek za nieuiszczenie w terminie niepodatkowej należności budżetowej, wymaga ustalenia jej charakteru prawnego, zakresu stosowania do niej Ordynacji podatkowej, jak również uwzględnienia unormowań dotyczących zasad naliczania odsetek w ustawie szczególnej, stanowiącej podstawę jej pobierania. Co do zasady, z uwagi na treść art. 2 § 1 pkt 1 o.p. oraz art. 67 ust. 1 u.f.p., do niepodatkowych należności budżetowych zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, przy czym do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych przepisy te stosować należy „odpowiednio” i w zakresie nieuregulowanym w ustawie o finansach publicznych. Przepisy tej ustawy zawierają unormowania dotyczące zasad naliczania odsetek od zaległości z tytułu niektórych niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w jej art. 60, np. należności z tytułu zwrotu dotacji. Określenie, jakie przepisy normują zasady naliczania odsetek od zaległości z tytułu niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu art. 60 u.f.p., jest znacznie utrudnione w sytuacji, gdy przepisy ustawy szczególnej regulującej przedmiotowe świadczenie nie określają tych zasad, a świadczenie to nie zostało wymienione *expressis verbis* w treści niniejszego artykułu, co ilustruje przykład opłaty planistycznej. Ustalenie, że w takim przypadku, stosownie do dyspozycji art. 67 ust. 1 u.f.p., odpowiednie zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, jest możliwe pod warunkiem zakwalifikowania świadczenia pieniężnego do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p. Wyróżnić można ponadto przykłady niepodatkowych należności budżetowych tej kategorii, w przypadku których tryb naliczania odsetek za ich nieterminową zapłatę regulują przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące odsetek za opóźnienie w spełnieniu świadczeń pieniężnych. Dotyczy to jednak nielicznych niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, których źródłem są stosunki cywilnoprawne.

Zasady naliczania odsetek za nieterminowe uiszczenie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej regulują

przepisy tego aktu prawnego dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. W myśl art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy te do powołanej kategorii niepodatkowych należności budżetowych powinny być stosowane wprost. Oznacza to, że aby mogły one znaleźć zastosowanie, konieczne jest w pierwszej kolejności ustalenie, czy w danym przypadku mamy do czynienia z zaległością podatkową w rozumieniu art. 53 § 1 o.p. Stwierdzić więc należy, że przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych nie znajdują zastosowania do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., które mają charakter sankcyjny.

Analiza zasad naliczania odsetek za nieterminową zapłatę niepodatkowych należności budżetowych, dokonana na wybranych do celów niniejszej publikacji przykładach tych świadczeń publicznoprawnych, prowadzi zatem do wniosku, że w obecnym stanie prawnym zasady te nie są ujednocnione w odniesieniu do wszystkich kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Przyjęcie jednolitych zasad naliczania odsetek w przypadku tak niejednorodnej grupy należności publicznoprawnych, jaką stanowią niepodatkowe należności budżetowe, nie wydaje się zasadne. Niemniej jednak *de lege ferenda* postulować należy, aby ustawodawca precyzyjnie określał w przepisach ustaw szczególnych zasady naliczania odsetek z tytułu nieterminowego uiszczenia niepodatkowych należności budżetowych, w szczególności poprzez odesłanie w tym zakresie do przepisów Ordynacji podatkowej lub Kodeksu cywilnego. Z tego samego względu postulować należy także określanie w ustawach szczególnych zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych.

BIBLIOGRAFIA

- Bitner M., *Art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015.
- Bitner M., *Udzielanie poręczeń i gwarancji przez jednostki samorządu terytorialnego – zagadnienia publicznoprawne*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 10.
- Borodo A., *Finanse publiczne. Zagadnienia ustrojowe i prawne*, Warszawa 2019.
- Brzeziński T., *Oплата z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą (renta planistyczna)*, [w:] *Oplaty i wybrane rozszczenia dotyczące nieruchomości*, red. tenże, Warszawa 2018.
- Czaja-Hliniak I., *Postulaty zmian regulacji opłat adiacenckich i opłaty planistycznej*, [w:] *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.

- Huchla A., *Niepodatkowe należności budżetowe w ustawie o finansach publicznych i w ordynacji podatkowej*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014.
- Kucia-Guściora B., *Art. 60*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2012.
- Lachiewicz W., Pawlikowska A., *Dochodzenie zwrotu dotacji od beneficjenta*, [w:] P. Ciszewski, W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, D. Pietrzykowska, G. Pochopień, L. Zientek, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Majka P., *Komentarz do art. 60*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarowski, Warszawa 2020.
- Mastalski R., *Art. 3*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Miernik A., *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021.
- Olewińska M., *Komentarz do art. 53*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Pietrasz P., Suwaj R., *Procedura wymierzenia opłaty planistycznej*, [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.
- Rokicka-Murszewska K., *Administracyjnoprawne aspekty opłaty planistycznej*, Toruń 2019.
- Stawiński M., *Dopuszczalność udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2016, nr 3705, „Prawo”, t. CCCXX, <https://doi.org/10.19195/0524-4544.320.9>
- Walczak P., *Komentarz do art. 253*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. tenże, Warszawa 2017, Legalis/el.
- Wszółkowski D., *Opłata planistyczna – duże skutki małej zmiany*, „Casus” 2009, nr 51.
- Zagrobelny K., *Komentarz do art. 481*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2021, Legalis/el.

INTEREST ON LATE PAYMENTS OF NON-TAX BUDGET RECEIVABLES

Summary. Non-tax budget receivables belong to the category of public funds of heterogeneous legal character that is regulated by many acts. The lack of uniform legal regulations constitutes a consequence of the said heterogeneity of non-tax budget receivables. When the financial law is used in practice doubts arise as to whether interest on non-tax budget receivable late payments should be calculated under the Tax Ordinance or under the Civil Code.

Keywords: interest on late payments, application of the Tax Ordinance, non-tax budget receivables

Bartłomiej Bieniek* 

ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA CZŁONKA ZARZĄDU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ, KTÓREJ JEDYNYM WIERZycIELEM JEST SKARB PAŃSTWA

Streszczenie. Artykuł porusza zagadnienie odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, uregulowanej w art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Powstanie tego rodzaju odpowiedzialności związane jest z wystąpieniem przesłanek ogłoszenia upadłości spółki kapitałowej. W tym kontekście powstały rozbieżności interpretacyjne co do możliwości orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności podatkowej członka zarządu, gdy nie zgłoszono wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, mającej tylko jednego wierzyciela. Przepisy prawa upadłościowego wykluczają bowiem ogłoszenie upadłości spółki w takim przypadku. W niniejszym artykule autor opowiada się za przyjęciem tezy, iż w sytuacji, gdy jedynym wierzycielem spółki kapitałowej jest Skarb Państwa, wyłączona zostaje możliwość orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe takiej spółki.

Słowa kluczowe: podatek, odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, członek zarządu, spółka kapitałowa, zaległość podatkowa, prawo upadłościowe

* Doradca podatkowy, aplikant adwokacki, e-mail: bj.bieniek@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-5231-9860>

1. UWAGI WSTĘPNE

W przypadkach i w zakresie przewidzianych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie (art. 107 § 1 o.p.). Katalog takich osób jest zamknięty, a więc tylko podmioty wskazane w ustawie mogą odpowiadać jako osoby trzecie². Krąg podmiotów będących potencjalnymi osobami trzecimi określony jest wyczerpująco w przepisach art. 110–117 o.p. i nie ma możliwości jego poszerzenia³. Jedną z grup osób trzecich, mogących ponosić odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika, stanowią członkowie zarządu spółek kapitałowych i ich form organizacyjnych. Powszechnie przyjmuje się, że solidarna odpowiedzialność członków zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe została wprowadzona w interesie wierzycieli spółki jako dodatkowa gwarancja wykonania ciężących na niej zobowiązań. Funkcją i *ratio legis* rozwiązania prawnego przyjętego w art. 116 o.p. i w związanych z nim przepisach jest ochrona publicznych wierzycieli przez wzmocnienie ich pozycji i ułatwienie realizacji wierzytelności zagrożonych niewypłacalnością dłużnika⁴.

Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu jest zagadnieniem złożonym, gdyż stosowanie tej instytucji prawnej wymaga znajomości nie tylko przepisów prawa podatkowego, ale także regulacji prawnych z innych gałęzi prawa (między innymi prawa upadłościowego). Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania prawne w tym zakresie nie są pozbawione mankamentów, generujących znaczną liczbę problemów praktycznych i sporów podatkowych. Jeden z nich dotyczy możliwości orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności podatkowej członka zarządu w sytuacji, gdy nie zgłoszono wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, której jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa. W judykaturze dominuje pogląd, zgodnie z którym okoliczność, iż Skarb Państwa jest jedynym wierzycielem spółki, nie może

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

² R. Dowgier, *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 745; S. Babiaryz, *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 763.

³ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. I GSK 313/16, LEX/el. nr 2504428.

⁴ Wyrok Sądu Najwyższego (SN) z dnia 11 lutego 2021 r., sygn. II USKP 17/21, LEX/el. nr 3119755.

stanowiąc przeszkody w zastosowaniu art. 116 § 1 o.p.⁵ Stanowisko to budzi uzasadnione zastrzeżenia, w szczególności w świetle przepisów prawa upadłościowego, regulujących przesłanki ogłoszenia upadłości jednostek organizacyjnych posiadających osobowość prawną. Celem artykułu jest analiza nakreślonego problemu na tle obowiązujących regulacji prawnych dotyczących odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek kapitałowych oraz wskazanie właściwej ich wykładni przy uwzględnieniu poglądów doktryny i orzecznictwa.

2. WYJĄTKOWY CHARAKTER ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ OSÓB TRZECICH

Omawiając problematykę odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, należy w pierwszej kolejności podkreślić wyjątkowy charakter odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Ma to istotne znaczenie w kontekście przyjęcia właściwego sposobu interpretacji przepisów regulujących tego rodzaju odpowiedzialność.

Niewątpliwie odpowiedzialność podatkowa osób trzecich służyć ma zapewnieniu prawidłowej realizacji zobowiązań podatkowych i zabezpieczeniu interesów majątkowych związków publicznoprawnych, w szczególności w sytuacji, gdy pierwotnie zobowiązany podmiot nie wykonuje ciężących na nim obowiązków we właściwy sposób i we właściwym terminie lub próba wyegzekwowania podatku okaże się bezskuteczna⁶. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, po spełnieniu ustawowo określonych warunków, może zaistnieć obok (a nie zamiast) odpowiedzialności podatnika, a orzeczenie o tego typu odpowiedzialności nie zwalnia pierwotnego dłużnika z obowiązku uiszczenia podatku⁷. Odpowiedzialność ta nie wpływa więc na sytuację prawną podatnika, a jedynie poszerza krąg podmiotów, od których można dochodzić należności podatkowych⁸. Konsekwencją założenia,

⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 17 lutego 2021 r., III SA/Wa 610/20, LEX/el. nr 3156722; wyrok NSA z dnia 8 listopada 2018 r., I PSK 2028/16, LEX/el. nr 2599982.

⁶ Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 1998 r., sygn. SA/Sz 193/98, LEX/el. nr 36115; zob. także *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, red. L. Etel, Warszawa 2013, s. 165 i nast.

⁷ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Podstawowe instytucje ogólnego prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 40.

⁸ R. Mastalski, *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 603 i nast.

że odpowiedzialność podatnika ma z natury rzeczy pierwotny charakter, której źródłem jest ciężące na nim zobowiązanie podatkowe, jest przyjęcie, że odpowiedzialność innych podmiotów za to samo zobowiązanie powinna mieć charakter pomocniczy, akcesoryjny i wyjątkowy⁹.

Stosownie do art. 108 § 1 o.p. o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej orzeka się w drodze decyzji. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie kreuje nowego zobowiązania podatkowego, a stanowi jedynie formę, w jakiej organy podatkowe żądają spełnienia zobowiązania podatkowego przez tę osobę za określonego podatnika¹⁰. Decyzja ta ma jednak charakter konstytutywny, ponieważ tworzy nowe stosunki prawne, zarówno jeżeli chodzi o ich podmiot, jak i przedmiot. Podmiotem tych stosunków są osoby trzecie, natomiast przedmiotem jest odpowiedzialność, która odnosi się nie do obowiązku świadczenia dłużnika, lecz do pokrycia długu¹¹. Wynikające z decyzji zobowiązanie osoby trzeciej jest konsekwencją nienależytego wykonania obowiązków nałożonych przepisami prawa podatkowego na inne podmioty. Zobowiązanie to nie jest podatkiem, a zobowiązaniem do uiszczenia cudzego długu podatkowego¹². Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich jest zatem odpowiedzialnością „za cudze długi”, co nadaje jej wyjątkowego charakteru.

Wyjątkowość odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika wynika z faktu, że jest ona instytucją prawną wiążącą skutki istnienia zobowiązania podatkowego z podmiotem innym niż podatnik¹³. W przypadku zastosowania instytucji odpowiedzialności osób trzecich dochodzi do zmiany rozkładu ciężarów publicznoprawnych w stosunku do tego, co wynika z normatywnego kształtu stanu faktycznego ujętego w poszczególnych ustawach podatkowych¹⁴. Powstaje wówczas możliwość zaspokojenia roszczeń wierzyciela podatkowego z majątku podmiotu, na

⁹ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym*, [w:] *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017, s. 32.

¹⁰ Wyrok WSA w Opolu z dnia 28 września 2005 r., sygn. I SA/Op 181/05, LEX nr 856946.

¹¹ R. Mastalski, *Komentarz do art. 108 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 608.

¹² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. I SA/Sz 250/13, LEX/el. nr 1361087.

¹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2007 r., sygn. III SA/Wa 275/07, LEX/el. nr 328149.

¹⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 277.

którym nie ciążył obowiązek podatkowy. Taka konstrukcja prawna powinna być zatem stosowana z ostrożnością, a przepisy regulujące tego rodzaju odpowiedzialność należy interpretować ściśle.

Słusznie podkreśla się w orzecznictwie, że przepisy prawa publicznego regulujące odpowiedzialność osób trzecich, jako związane z nałożeniem podatku na osobę niebędącą podatnikiem i ingerujące w sferę prawa własności oraz innych praw i swobód, nie mogą być interpretowane w sposób rozszerzający¹⁵. Z uwagi na wyjątkowy charakter odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika konieczne jest ustalenie jej wyraźnych granic prawnych¹⁶. Reguły ponoszenia tego rodzaju odpowiedzialności muszą być ściśle określone. Omawiana konstrukcja prawna powinna mieć na względzie konstytucyjne podstawy tworzenia prawa podatkowego, a w szczególności zasady państwa prawnego, zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego. Natomiast organ podatkowy, wydając decyzję, o której mowa w art. 108 § 1 o.p., musi kierować się zasadą ustawowego miarkowania odpowiedzialności osób trzecich¹⁷.

3. PRZESŁANKI ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ CZŁONKÓW ZARZĄDU – ZAGADNIENIA OGÓLNE

Zgodnie z art. 116 § 1 o.p. za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

- 1) nie wykazał, że:
 - a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne¹⁸ albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie Prawo restrukturyzacyjne, albo

¹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2019 r., sygn. III SA/Wa 2733/18, LEX/el. nr 3014591.

¹⁶ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 277.

¹⁷ Tamże, s. 286–287.

¹⁸ Dz.U. z 2021 r., poz. 1588.

- b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;
- 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Jak wynika z przywołanych wyżej regulacji, ustawodawca określił zarówno pozytywne, jak i negatywne przesłanki odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, które determinują jednocześnie zakres postępowania dowodowego w tego rodzaju sprawach¹⁹. W każdym wypadku wydania decyzji na podstawie art. 116 o.p. organ podatkowy zobowiązany jest ustalić pozytywne przesłanki odpowiedzialności omawianej kategorii osób trzecich oraz zbadać, czy nie zachodzą przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność (tzw. przesłanki egzoneracyjne), zgodnie z zasadami postępowania podatkowego²⁰. Jednakże oceniając zasadność orzekania o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu, organ jest zobowiązany wskazać jedynie przesłanki pozytywne. Natomiast ciężar wykazania okoliczności uwalniającej od odpowiedzialności za długi podatkowe spółki spoczywa na członku zarządu²¹.

Nie oznacza to jednak, że organy administracji skarbowej mogą pozostać w tej kwestii całkowicie bierne. W każdym wypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ zobowiązany jest zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości²². Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu zachodzi bowiem tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości, członek zarządu ponosi zaś odpowiedzialność tylko wtedy, kiedy obowiązkowo w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też ponosi winę za jego niewypełnienie. Dlatego też konieczne jest ustalenie, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony²³. Przy tym ustaleń tych należy

¹⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442; zob. szerzej B. Bieniek, *Odpowiedzialność członków zarządu na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej – wybrane problemy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 5, s. 24–29.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2008 r., sygn. II FSK 1605/06, LEX/el. nr 449973; wyrok NSA z dnia 20 września 2016 r., sygn. I FSK 1515/15, LEX/el. nr 2167171.

²¹ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 2429/17, LEX/el. nr 2494330.

²² A. Olesińska, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1606/06)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 3, s. 202.

²³ Wyrok NSA z dnia 4 października 2019 r., sygn. II FSK 3535/17, LEX/el. nr 3059489.

dokonywać na podstawie przepisów prawa upadłościowego²⁴. Tym samym w celu ustalenia obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki kapitałowej i określenia właściwego czasu do jego zgłoszenia należy odwołać się do przepisów ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe²⁵.

4. WIELOŚĆ WIERZYCIELI JAKO PRZESŁANKA OGŁOSZENIA UPADŁOŚCI SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ

Zgodnie z art. 21 ust. 1 p.u. dłużnik jest obowiązany nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Jeżeli dłużnikiem jest osoba prawna albo inna jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, obowiązek ten spoczywa na każdym, kto na podstawie ustawy, umowy spółki lub statutu ma prawo do prowadzenia spraw dłużnika i do jego reprezentowania, samodzielnie lub łącznie z innymi osobami (art. 21 ust. 2 p.u.). W przypadku spółek kapitałowych będą to zatem członkowie zarządu tych spółek. Dominuje przy tym pogląd, iż obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki dotyczy indywidualnie każdego członka zarządu, niezależnie od przyjętego w danej spółce sposobu reprezentacji oraz podziału kompetencji w strukturze wewnętrznej organu zarządzającego²⁶.

W świetle art. 10 p.u. upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. Podstawą do ogłoszenia upadłości jest zatem stan niewypłacalności dłużnika²⁷. Pojęcie niewypłacalności zostało uregulowane przepisami art. 11 p.u. Stosownie do zawartych w tym artykule regulacji

²⁴ A. Olesińska, E. Prejs, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3, s. 29; *Opodatkowanie spółek*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2016, s. 292–293; wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2021 r., sygn. III FSK 29/21, LEX/el. nr 3191651.

²⁵ Dz.U. z 2020 r., poz. 1228 ze zm., dalej: p.u.

²⁶ P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz (do art. 21 p.u.)*, Legalis/el. 2020; R. Stefanicki, *Należyta staranność zawodowa członka zarządu spółki kapitałowej*, Warszawa 2020, s. 162 i nast.; zob. także T. Tomczak, *Podział kompetencji między członkami zarządu jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członka zarządu z art. 299 k.s.h.*, [w:] *Kodeks spółek handlowych po 15 latach obowiązywania*, red. J. Frąckowiak, Warszawa 2018, s. 896 i nast.

²⁷ Zob. szerzej P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe...*

dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych (art. 11 ust. 1 p.u.). Domniemywa się, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące (art. 11 ust. 1a p.u.). W przypadku zaś osób prawnych albo jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, podmioty te uznaje się za niewypłacalne także wtedy, gdy ich zobowiązania pieniężne przekraczają wartość ich majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące (art. 11 ust. 2 p.u.). Przy tym domniemywa się, że zobowiązania pieniężne dłużnika przekraczają wartość jego majątku, jeżeli zgodnie z bilansem jego zobowiązania, z wyłączeniem rezerw na zobowiązania oraz zobowiązań wobec jednostek powiązanych, przekraczają wartość jego aktywów, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące (art. 11 ust. 5 p.u.).

W kontekście omawianego zagadnienia, rozważając kwestię przesłanek ogłoszenia upadłości, nie można pominąć art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u. Przywołana ustawa reguluje w tym przepisie zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami. W literaturze wyjaśnia się, że zwrot „wspólne dochodzenie roszczeń” oznacza, że upadłość musi mieć charakter postępowania zbiorowego, w którym muszą być realizowane interesy przynajmniej dwóch wierzycieli²⁸. Postępowanie upadłościowe musi być wspólnym postępowaniem tych wierzycieli, podjętym w celu dochodzenia roszczeń od niewypłacalnego przedsiębiorcy lub innego podmiotu²⁹.

Głównym celem postępowania upadłościowego jest równomierne zaspokojenie wszystkich wierzycieli z całego majątku dłużnika. Skoro dłużnik ma tylko jeden dług, to nie ma obawy, że przez zaspokojenie roszczenia w drodze egzekucji inni wierzyciele poniosą straty³⁰. Wobec tego ogłoszenie upadłości może nastąpić tylko wówczas, gdy istnieje co najmniej dwóch wierzycieli podmiotu gospodarczego, którego dotyczy wniosek, tylko w takim przypadku prowadzenie postępowania upadłościowego spełni bowiem

²⁸ A.J. Witosz, *Komentarz do art. 1 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.

²⁹ Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., sygn. IV CNP 95/09, LEX/el. nr 603893.

³⁰ Wyrok Sądu Apelacyjnego (SA) w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2017 r., sygn. I ACa 841/16, LEX/el. nr 2363975.

swój cel³¹. Przyjęcie tej zasady oznacza, że wniosek o ogłoszenie upadłości dłużnika, który ma tylko jednego wierzyciela, podlega oddaleniu, gdyż nie ma wówczas podstaw do prowadzenia postępowania upadłościowego³².

Regułę tę potwierdza również przytoczona wcześniej treść art. 11 ust. 1 i 2 p.u., w której ustawodawca wskazuje na „zobowiązania”. W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że użycie liczby mnogiej przemawia za istnieniem co najmniej kilku zobowiązań, a wielość zobowiązań należy utożsamiać z wielością wierzycieli³³. Wielość wierzycieli (przynajmniej dwóch) wymagana jest przy stosowaniu obu przesłanek niewypłacalności, aby wdrożyć postępowanie upadłościowe, które w ramach zasady ustawowej wynikającej z art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u. jest postępowaniem egzekucyjnym *sui generis*, a więc prowadzonym wspólnie w interesie wszystkich wierzycieli³⁴. Ponadto podkreśla się, że interpretując przepis art. 11 ust. 1a p.u., przy uwzględnieniu celu postępowania upadłościowego określonego w art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u., należy przyjąć, że przewidziane w nim domniemanie niewypłacalności dłużnika znajdzie zastosowanie w przypadku, gdy trzymiesięczne opóźnienie dotyczy co najmniej dwóch zobowiązań pieniężnych dłużnika wobec dwóch różnych wierzycieli (niezależnie od ich prywatnoprawnego lub publicznoprawnego charakteru)³⁵. W związku z powyższym, jeżeli spółka kapitałowa (dłużnik) ma tylko jednego wierzyciela, to nie można ogłosić jej upadłości³⁶.

Na marginesie wskazać należy, że obecnie wyjątkiem w zakresie wymogu istnienia wielości wierzycieli jest jedynie upadłość osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Ustawodawca wprowadził to rozwiązanie szczególne w art. 491² ust. 2 p.u., zgodnie z którym postępowanie

³¹ P. Kuglarz, *Komentarz do art. 1 p.u.*, [w:] I. Heropolitańska, K. Hrycków-Mycka, P. Kuglarz, A. Tułodziecka, *Ustawa o księgach wieczystych i hipotece oraz przepisy związane. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 806; wyrok SN z dnia 4 marca 2016 r., sygn. I CSK 68/15, LEX/el. nr 2043734.

³² Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., sygn. IV CNP 95/09, LEX/el. nr 603893.

³³ R. Adamus, *Prawo upadłościowe. Komentarz (do art. 11 p.u.)*, Legalis/el. 2019; wyrok SA w Szczecinie z dnia 9 lipca 2015 r., sygn. III AUa 877/14, LEX/el. nr 1843107.

³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. III SA/Wa 3821/16, LEX/el. nr 2598355.

³⁵ K. Oplustil, *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znowelizowanego prawa upadłościowego, cz. I*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2, s. 6–7.

³⁶ A.J. Witosz, *Komentarz do art. 11 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.

upadłościowe wobec tego typu podmiotów prowadzi się także wtedy, gdy dłużnik ma tylko jednego wierzyciela. Regulacja ta ma jednak charakter wyjątku od zasady ogólnej, wyrażonej w art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u., dlatego zostało to odrębnie zastrzeżone przy tzw. upadłości konsumentów³⁷. W związku z tym w każdym innym przypadku, w którym ustawodawca nie wprowadził takiego wyjątku, ogłoszenie upadłości możliwe jest tylko wobec podmiotu, który ma co najmniej dwóch wierzycieli.

5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA CZŁONKÓW ZARZĄDU W PRZYPADKU, GDY SPÓŁKA MA JEDNEGO WIERZYCIELA

W orzecznictwie przeważa stanowisko, że nawet w przypadku, gdy jedynym wierzycielem spółki kapitałowej jest Skarb Państwa, nie można przyjąć, że członkowie jej zarządu nie mają z tego powodu obowiązku zgłaszania wniosku o ogłoszenie upadłości spółki³⁸. Okoliczność ta nie pozbawia bowiem członka zarządu możliwości złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, ocena jego skuteczności stanowi zaś odrębny problem, badany w postępowaniu wszczętym takim wnioskiem³⁹. Wyjaśnia się bowiem, iż niewypłacalność dłużnika może powstać również wtedy, gdy dłużnik ten nie reguluje swoich zobowiązań wobec jedynego wierzyciela, natomiast przesłanka egzoneracyjna wymieniona w art. 116 § 1 pkt 1 o.p. odnosi się wyłącznie do zgłoszenia wniosku, a nie do skutku tego wniosku, jakim jest ogłoszenie upadłości⁴⁰. Dłużnik ma jedynie obowiązek dokonania oceny, czy wykonuje swoje wymagalne zobowiązania, natomiast oceny, czy faktycznie zaistniały przesłanki do ogłoszenia upadłości władny jest dokonać wyłącznie sąd właściwy w sprawach upadłości. Nawet zatem niewykonywanie wymagalnych zobowiązań wobec jednego wierzyciela nie zwalnia członka zarządu od zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, nie do niego bowiem należy rozstrzygnięcie o zasadności wniosku⁴¹. Tym

³⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. III SA/Wa 3821/16, LEX/el. nr 2598355.

³⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 listopada 2018 r., sygn. I SA/Gd 632/18, LEX/el. nr 2593226; wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., sygn. I FSK 992/14, LEX/el. nr 2032535.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2017 r. sygn. I FSK 1138/16, LEX nr 2424728; wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1329/10, LEX/el. nr 1107585.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2102/18, LEX/el. nr 3161941.

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2021 r., sygn. III FSK 3143/21, LEX/el. nr 3184741.

samym fakt, że Skarb Państwa jest jedynym wierzycielem spółki, nie stanowi przeszkody w zastosowaniu art. 116 § 1 o.p.⁴²

W judykaturze podnoszony jest również argument, że przyjęcie, iż członek zarządu zwolniony jest z obowiązku złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w sytuacji, gdy spółka zalega z płatnościami wyłącznie w odniesieniu do jednego wierzyciela, stawiałoby w uprzywilejowanej pozycji tych członków zarządu, których spółki miałyby tylko jednego wierzyciela (Skarb Państwa) w stosunku do tych, których spółki miałyby co najmniej dwóch wierzycieli. Doszłoby zatem do oczywistego nierównego traktowania członków zarządu w zależności od tego, ilu wierzycieli miały zarządzane przez nich spółki oraz do osłabienia funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich⁴³. Aprobata takiego poglądu wyrażono również w doktrynie, wskazując, że oparta na literalnym brzmieniu wykładnia art. 11 ust. 1 p.u. prowadzi do uprzywilejowania członków zarządu spółek z jednym wierzycielem, co narusza zasadę równości wobec prawa⁴⁴.

W ocenie autora zaprezentowane wyżej stanowisko nie jest właściwe. Interpretacja art. 116 o.p., nakazująca członkowi zarządu złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki pomimo braku ku temu przesłanek, a w konsekwencji pociągnięcie członka zarządu do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki w przypadku zaniechania złożenia takiego wniosku, stoi bowiem w sprzeczności z obowiązującymi przepisami prawa upadłościowego oraz zasadami wykładni przepisów prawa podatkowego i ma charakter wykładni *in dubio pro fisco*. Istnieją podstawy, aby pogląd ten uznać za niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisów regulujących odpowiedzialność podatkową osób trzecich oraz nieuprawnioną ingerencję w intencje ustawodawcy. Dlatego też w ocenie autora należy opowiedzieć się za poglądem odmiennym, iż istnienie jednego wierzyciela spółki kapitałowej wyłącza możliwość zastosowania art. 116 o.p.

Ponownie podkreślić należy, iż odpowiedzialność podatkowa członka zarządu może powstać jedynie wówczas, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki uzasadniające ogłoszenie upadłości. Stanowisko to potwierdził NSA w uchwale z dnia 10 sierpnia 2009 r., w której wskazano również, że osoba pełniąca funkcję członka zarządu może uwolnić się od

⁴² Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2018 r., I FSK 2028/16, LEX/el. nr 2599982.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 16 października 2020 r., sygn. II FSK 1429/18, LEX/el. nr 3116803.

⁴⁴ S. Babiaryz, *Komentarz do art. 116 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 820.

odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, jeżeli wykaże w postępowaniu podatkowym, że w okresie pełnienia przez nią tej funkcji nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości⁴⁵.

Nie ulega wątpliwości, że konstrukcja przepisu art. 116 o.p. wyraźnie nawiązuje do przepisów prawa upadłościowego. Ustalenie przesłanek obli-gujących członka zarządu do złożenia wniosku o ogłoszeniu upadłości oraz właściwego czasu na zgłoszenie takiego wniosku powinno zatem nastąpić z uwzględnieniem przepisów regulujących postępowanie upadłościowe⁴⁶. Współstosowanie z art. 116 § 1 o.p. odpowiednich przepisów prawa upadłościowego jest niezbędne i uzasadnione, ponieważ przepis ten nie definiuje i nie wyjaśnia użytych w nim terminów i pojęć, które całościowo uregu-lowane są w ustawie Prawo upadłościowe. Tak więc bez odwołania się do przepisów tej ustawy zastosowanie art. 116 o.p. nie jest możliwe⁴⁷.

Jak już wcześniej wykazano, w świetle przepisów prawa upadłościowego nie można ogłosić upadłości spółki mającej tylko jednego wierzyciela. Co prawda art. 116 o.p. nie uzależnia zwolnienia z odpowiedzialności od sposobu rozstrzygnięcia przez sąd wniosku o ogłoszenie upadłości co do jego zasadności, jednakże wniosek ten musi być rozpoznany, co oznacza, że musi odpowiadać wymogom formalnym⁴⁸. Stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 3 p.u. wniosek o ogłoszenie upadłości powinien zawierać wskazanie okoliczności, które uzasadniają wniosek, oraz ich uprawdopodobnienie, niezbędne jest zatem także wskazanie na istnienie wierzytelności co naj-mniej dwóch wierzycieli⁴⁹. Tym samym wykładnia art. 116 o.p., nakazująca członkowi zarządu złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy jedynym wierzycielem spółki jest Skarb Państwa, jest sprzeczna z przepisami ustawy Prawo upadłościowe. Natomiast spójność systemu prawa gwarantuje okre-słony stopień jego niesprzeczności i zupełności, przez co odrzucić należy przypuszczenie, że ustawodawca dopuścił istnienie sprzeczności między dwiema normami wymagającymi współstosowania, interpretatorowi nie wolno zaś interpretować przepisów prawa w sposób prowadzący do ich sprzeczności z innymi przepisami⁵⁰.

⁴⁵ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., sygn. II FPS 3/09, LEX/el. nr 509153.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 4 października 2019 r., sygn. II FSK 3535/17, LEX/el. nr 3059489.

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2020 r., sygn. II FSK 2619/18, LEX/el. nr 3097806.

⁴⁸ R. Dowgier, *Komentarz do art. 107 o.p.*, s. 786.

⁴⁹ A.J. Witosz, *Komentarz do art. 22 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.

⁵⁰ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014, s. 147–148.

Przepis art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u. jest klarowny i jego literalne brzmienie nie powinno budzić wątpliwości. W przypadku zaistnienia jednego wierzyciela członek zarządu nie ma możliwości złożenia skutecznego wniosku o ogłoszenie upadłości (wniosek taki sąd jest zobligowany oddalić z uwagi na zasadę wynikającą z art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u.). Tym samym członek zarządu nie ma wówczas wynikającego z przepisów prawa obowiązku zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. W konsekwencji zaniechanie członka zarządu w tym zakresie nie może skutkować odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki⁵¹. Członek zarządu może odpowiadać tylko wtedy, kiedy nie zgłoszono we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, pomimo że istniały przesłanki do jej ogłoszenia i w związku z tym istniał prawny obowiązek członka zarządu do wystąpienia z takim wnioskiem. To z kolei oznacza, że członek zarządu odpowiada tylko wtedy, kiedy wobec spółki zaistniały przesłanki do ogłoszenia upadłości, a więc – odnosząc się do podstaw ogłoszenia upadłości – gdy wystąpił stan wielości wierzycieli (przynajmniej dwóch)⁵².

Nie można nakładać na osobę trzecią obowiązku złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w sytuacjach będących poza zakresem stosowania ustawy Prawo upadłościowe, które nie wynikają z przepisu prawa, a których konsekwencją jest odpowiedzialność podatkowa takiej osoby za cudzy dług, a w jej następstwie ingerencja w majątek osoby trzeciej. Taka wykładnia narusza wyrażoną w art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁵³ zasadę demokratycznego państwa prawa, w tym zasadę pewności prawa, jak też wyrażone w jej art. 64 prawo do własności⁵⁴. Słusznie przy tym podkreśla się w orzecznictwie, że podwaliną zasady praworządności, o której mowa zarówno w art. 7 Konstytucji RP, jak i art. 120 o.p., jest rzymska paremia *ad impossibilia nemo obligatur* („nikt

⁵¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442.

⁵² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. III SA/Wa 1135/17, LEX/el. nr 2490861; zob. także J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Łódź 2020, s. 116 i nast.; K. Wojciechowski, *Odpowiedzialność członka zarządu, gdy spółka ma tylko jednego wierzyciela. Glosa do wyroku NSA z dnia 5 grudnia 2018 r.*, II FSK 1686/18, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2019, nr 5, s. 370–378.

⁵³ Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

⁵⁴ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Lu 50/21, LEX/el. nr 3188896.

nie jest zobowiązany do rzeczy niemożliwych”), którą to zasadę należy stosować również w omawianym przypadku⁵⁵.

Przepisy prawa należy interpretować w taki sposób, aby prawo było funkcjonalne, a więc odrzucić trzeba takie możliwości interpretacyjne, które prowadziłyby do pozbawienia przepisów prawa ich efektywności. Trzeba jednocześnie unikać wykładni, która prowadziłyby do rezultatów ocenianych jako absurdalne czy nierozsądne⁵⁶. Prawo powinno funkcjonować jako system norm prakseologicznie spójnych i przepisy nie powinny nakładać na kogokolwiek obowiązku podejmowania działań, o których z góry wiadomo, że będą prawnie nieskuteczne⁵⁷. Do takich zaś irracjonalnych działań zmuszałaby członka zarządu wykładnia art. 116 o.p., która nakazywałaby mu złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, pomimo że nie wystąpiły ustawowe przesłanki pozwalające na prowadzenie postępowania upadłościowego. Taka wykładnia jest również sprzeczna z zasadą proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, gdyż nie może być uznana za spełniającą wzorzec adekwatności, wiązałaby bowiem odpowiedzialność z czynnościami zupełnie pozbawionymi doniosłości prawnej⁵⁸.

W zakresie przesłanek odpowiedzialności podatkowej członków zarządu należy uwzględnić nie tylko niewypłacalność spółki w którejkolwiek z postaci, ale także istniejącą w konkretnym przypadku możliwość ogłoszenia jej upadłości. Jeżeli więc nie wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości spółki i postępowanie upadłościowe nie może być prowadzone, to nie można przyjąć, że członek zarządu nie wykonuje swojego obowiązku ze skutkami dla tej odpowiedzialności⁵⁹. Tym bardziej że działalność członka zarządu spółki prawa handlowego należy oceniać według kryteriów podwyższonej staranności, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru prowadzonej działalności gospodarczej. Staranność ta obejmuje także znajomość obowiązującego prawa oraz następstw z niego wynikających w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej. Nie można tym samym nakazywać, aby członek zarządu złożył wniosek o ogłoszenie upadłości spółki, gdy nie ma ku temu przesłanek, mając zwłaszcza na uwadze to, że tego typu

⁵⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 74/19, LEX/el. nr 2725682.

⁵⁶ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 94–96.

⁵⁷ K. Wojciechowski, *Odpowiedzialność członka zarządu...*, s. 375.

⁵⁸ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, s. 117–118.

⁵⁹ *Ibidem*.

wniosek generuje również określone koszty po stronie przedsiębiorcy, które pojawiają się w toku postępowania upadłościowego⁶⁰.

Skoro ustawodawca powiązał w art. 116 o.p. zaistnienie przesłanek odpowiedzialności podatkowej członka zarządu z faktem zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości albo przewidział uwolnienie się od takiej odpowiedzialności w braku jego winy w złożeniu takiego wniosku, to nie można twierdzić, że jedynie dla potrzeb odpowiedzialności osób trzecich członek zarządu, wbrew wyraźnemu zapisowi ustawy Prawo upadłościowe, powinien być taki wniosek złożyć⁶¹. Podkreślić bowiem należy, że z przepisów prawa nie wynika uprzywilejowanie Skarbu Państwa w stosunku do innych wierzycieli spółki w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania spółki (podatkowe czy cywilnoprawne), przez umożliwienie przeniesienia w sposób solidarny tej odpowiedzialności na członka zarządu spółki w sytuacji, gdy Skarb Państwa pozostaje jedynym wierzycielem spółki⁶².

Podstawą do nałożenia obowiązku zgłoszenia wniosku o upadłość, nawet gdy spółka ma tylko jednego wierzyciela, nie może być również przywoływana konstytucyjna zasada równości podmiotów, o której mowa w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP⁶³. Wyjaśnić bowiem należy, iż z zasady równości wynika nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie podmiotów, które takiej cechy nie mają. Ustalenie, czy zasada równości została w konkretnym wypadku rzeczywiście naruszona, wymaga zatem ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów, które są prawnie relewantne⁶⁴.

W analizowanym przypadku, o ile krąg adresatów, do których odnosi się wątpliwość prawna, jest oczywisty, gdyż są to członkowie zarządu jako osoby trzecie, wobec których orzeka się o odpowiedzialności podatkowej za

⁶⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442.

⁶¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 listopada 2018 r., sygn. I SA/Wr 177/18, LEX/el. nr 2676199.

⁶² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 września 2018 r., sygn. I SA/Gd 492/18, LEX/el. nr 2557926.

⁶³ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2018 r., sygn. I SA/Wr 171/18, LEX/el. nr 2606642.

⁶⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 17 marca 2015 r., sygn. K 31/13, LEX/el. nr 1658771.

zaległości podatkowe podatnika (spółki kapitałowej), to jednak nie posiadają one elementu prawnie relewantnego⁶⁵. Inna jest bowiem sytuacja prawna podmiotu w postępowaniu, gdy ma on jednego wierzyciela, a inna podmiotu mającego co najmniej dwóch wierzycieli. W pierwszej sytuacji prawo upadłościowe nie ma zastosowania, natomiast w drugiej ma zastosowanie, co wynika z treści art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u. oraz ugruntowanego w tej materii orzecznictwa. W związku z tym bez znaczenia pozostaje w takim przypadku argument, że posługiwanie się wyłącznie wykładnią językową przepisów prawa upadłościowego w powiązaniu z art. 116 § 1 o.p. oznaczałoby nierównowagę w zakresie odpowiedzialności podatkowej członków zarządu.

Warto ponadto przypomnieć, że z uwagi na wyjątkowy charakter odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przepisy regulujące tego typu odpowiedzialność muszą być interpretowane ściśle. Wykładnia tych przepisów powinna przy tym respektować podstawowe zasady, którymi należy kierować się przy interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że wykładnia przepisów prawa podatkowego nie może mieć charakteru prawotwórczego⁶⁶. Ponadto przepisy prawa podatkowego, ze względu na ingerencyjny charakter tego prawa, powinny być interpretowane w taki sposób, aby wątpliwości były rozstrzygane na korzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*⁶⁷. Choć literalnie zasada ta odnosi się wyłącznie do podatnika, to należy ją stosować również do innych podmiotów stosunku podatkowoprawnego, w tym także do osób trzecich⁶⁸.

Zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatnika (osoby trzeciej), a tym bardziej niedopuszczalne jest rozszerzające stosowanie przepisów prawa podatkowego, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych⁶⁹. Zakaz wykładni rozszerzającej przepisów prawa podatkowego dotyczy tych wszystkich sytuacji, w których mogłoby to wywołać skutki

⁶⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442.

⁶⁶ R. Adamus, *Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 1, s. 26.

⁶⁷ B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 106.

⁶⁸ M. Damaz, *Komentarz do art. 2a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2019.

⁶⁹ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 19 grudnia 2016 r., sygn. II FPS 4/16, LEX/el. nr 2166635; wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, LEX/el. nr 1353497.

negatywne dla podatnika, a w szczególności prowadzić do rozszerzenia jego odpowiedzialności prawnej⁷⁰. Warto przy tym podkreślić, że dokonując również wykładni celowościowej przepisów prawa podatkowego, niezasadne jest odwoływanie się do takich wartości jak równość czy powszechność opodatkowania, jeśli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika⁷¹.

W świetle powyższego przyjęcie wykładni, że brak możliwości skutecznego złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, z uwagi na istnienie tylko jednego wierzyciela, nie wyłącza odpowiedzialności podatkowej członka zarządu, będzie miało charakter wykładni rozszerzającej oraz sprzecznej z zasadą *in dubio pro tributario*, co jest niedopuszczalne także ze względu na wyjątkowy charakter odpowiedzialności za cudze długi podatkowe.

W judykaturze prezentowany jest niekiedy pogląd, iż członek zarządu nie ponosi odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki mającej jednego wierzyciela, gdyż w takiej sytuacji nie można mu przypisać winy za niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, której zaistnienie jest konieczne w świetle art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p.⁷² Tym samym uznaje się, że wyłączenie takiej odpowiedzialności następuje na skutek wystąpienia przesłanki egzoneracyjnej, o której mowa w przywołanym przepisie. Niemniej jednak w piśmiennictwie słusznie się wyjaśnia, że brak wielości wierzycieli powinien być rozpoznawany jako nieziszczenie się przesłanki pozytywnej odpowiedzialności z art. 116 o.p., jaką jest zmaterializowanie się po stronie spółki kapitałowej okoliczności uzasadniających upadłość⁷³.

Odpowiedzialność członków zarządu z art. 116 § 1 o.p. aktualizuje się wówczas, gdy zaistnieją podstawy do ogłoszenia upadłości spółki kapitałowej, a także – co oczywiste – po spełnieniu pozostałych pozytywnych przesłanek przewidzianych w tym przepisie (pełnienie funkcji członka zarządu oraz bezskuteczność egzekucji z majątku spółki). Dopiero po ustaleniu powyższych przesłanek należy badać, czy członek zarządu wykazał okoliczności wyłączające analizowaną odpowiedzialność⁷⁴. Nie ma bowiem potrzeby

⁷⁰ L. Morawski, *Zasady...*, s. 200.

⁷¹ B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 126.

⁷² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., sygn. I SA/Wr 500/18, LEX/el. nr 2632442; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442.

⁷³ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, s. 117.

⁷⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. III SA/Wa 1135/17, LEX/el. nr 2490861.

wykazywania przesłanki negatywnej odpowiedzialności, jeśli nie wystąpiły wszystkie ustawowo ukształtowane przesłanki pozytywne⁷⁵. Innymi słowy, badanie przesłanek zwalniających członka zarządu od odpowiedzialności powinno nastąpić po ustaleniu, czy i kiedy członkowie zarządu byli zobowiązani do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Skoro więc członek zarządu nie miał w ogóle takiego obowiązku, to nieuzasadnione jest rozpatrywanie jego zachowania pod kątem zawinienia, tj. czy ponosi on winę za niezgłoszenie takiego wniosku⁷⁶.

6. PODSUMOWANIE

Prawidłowa wykładnia art. 116 § 1 o.p. w powiązaniu z przepisami prawa upadłościowego (art. 1 ust. 1 pkt 1 oraz art. 11 ust. 1 i 2 p.u.) prowadzi do wniosku, że w sytuacji, gdy jedynym wierzycielem spółki kapitałowej jest Skarb Państwa, wyłączona zostaje możliwość orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe takiej spółki. W stosunku do spółki z jednym wierzycielem nie zachodzą bowiem przesłanki do ogłoszenia jej upadłości, co jest warunkiem koniecznym powstania odpowiedzialności podatkowej członka zarządu. W takim przypadku członek zarządu nie może być również zobowiązany do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, złożenie takiego wniosku byłoby bowiem bezcelowe i bezskuteczne, gdyż nie ma podstaw do prowadzenia postępowania upadłościowego z uwagi na brak przesłanek do ogłoszenia upadłości spółki.

W sprawie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej organ podatkowy powinien zatem ocenić, czy możliwe było złożenie skutecznego wniosku o ogłoszenie upadłości spółki i czy obowiązek złożenia takiego wniosku ciążył na członku zarządu. W tym zakresie organ powinien w szczególności ustalić, czy w okresie pełnienia przez daną osobę funkcji członka zarządu spółka miała jednego, czy wielu wierzycieli. Wyjaśnienie tej kwestii jest obligatoryjne do zastosowania konstrukcji prawnej uregulowanej w art. 116 o.p.

⁷⁵ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, s. 116 i nast.

⁷⁶ K. Wojciechowski, *Odpowiedzialność członka zarządu...*, s. 376–377.

BIBLIOGRAFIA

- Adamus R., *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Legalis/el. 2019.
- Adamus R., *Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 1.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 116 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Bieniek B., *Odpowiedzialność członków zarządu na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej – wybrane problemy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 5.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Podstawowe instytucje ogólnego prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym*, [w:] *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017.
- Damaz M., *Komentarz do art. 2a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2019.
- Dowgier R., *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Kuglarz P., *Komentarz do art. 1 p.u.*, [w:] I. Heropolitańska, K. Hryćków-Mycka, P. Kuglarz, A. Tułodziecka, *Ustawa o księgach wieczystych i hipotece oraz przepisy związane. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Mastalski R., *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Mastalski R., *Komentarz do art. 108 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014.
- Olesiak J., *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Łódź 2020.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1606/06)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 3.
- Olesińska A., Prejs E., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3.
- Oplustil K., *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znowelizowanego prawa upadłościowego, cz. I*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2.
- Opodatkowanie spółek*, red. Litwińczuk H., Warszawa 2016.
- Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, red. L. Etel, Warszawa 2013.

- Stefanicki R., *Należyta staranność zawodowa członka zarządu spółki kapitałowej*, Warszawa 2020.
- Tomczak T., *Podział kompetencji między członkami zarządu jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członka zarządu z art. 299 k.s.h.*, [w:] *Kodeks spółek handlowych po 15 latach obowiązywania*, red. J. Frąckowiak, Warszawa 2018.
- Witosz A.J., *Komentarz do art. 1 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.
- Witosz A.J., *Komentarz do art. 11 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.
- Witosz A.J., *Komentarz do art. 22 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.
- Wojciechowski K., *Odpowiedzialność członka zarządu, gdy spółka ma tylko jednego wierzyciela. Glosa do wyroku NSA z dnia 5 grudnia 2018 r., II FSK 1686/18*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2019, nr 5.
- Zimmerman P., *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Legalis/el. 2020.

THE TAX LIABILITY OF MANAGEMENT BOARD MEMBER OF A COMPANY WHOSE ONLY CREDITOR IS THE STATE TREASURY

Summary. This article deals with the issue of liability of management board members for the company's tax arrears. The emergence of this type of liability is related to the existence of conditions for bankruptcy of the company. In this context, there are discrepancies of interpretation as to the possibility of ruling on the liability of a management board member, when the company has only one creditor. The provisions of the insolvency law exclude the declaration of company's bankruptcy in this case. In this article, the author is in favour of accepting the thesis that in a situation, when State Treasury is the only one company's creditor, the possibility of ruling on the liability of a management board member for tax arrears of such company is excluded.

Keywords: tax, third party tax liability, the management board member, company, tax arrears, insolvency law

ZNACZENIE NALEŻYTEGO DOKUMENTOWANIA
KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW
DLA KSZTAŁTOWANIA PODSTAWY
OPODATKOWANIA W PODATKU DOCHODOWYM
OD OSÓB FIZYCZNYCH. GŁOSA DO WYROKU
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
W POZNANIU Z DNIA 10 WRZEŚNIA 2020 R.,
SYGN. I SA/Po 334/20

Streszczenie. W praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe utrwaliło się przekonanie, że warunkiem zaliczenia wydatku w poczet kosztów uzyskania przychodów jest jego należyte udokumentowanie. W konsekwencji, jeżeli zaistnieje rozbieżność pomiędzy treścią faktury potwierdzającej zakup a rzeczywistością, to nawet wtedy, gdy nie ma wątpliwości co do tego, że nabywca faktycznie poniósł wydatek i pozostaje on w związku z jego przychodami, kwestionowane jest odliczenie kosztów uzyskania przychodów. W analizowanym wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny przeciwstawił się temu zapatrywaniu, a autor glosy podzielił pogląd sądu. Jak

* Profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansowego, Uniwersytet Jagielloński, e-mail: adam.nita@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-9554-4267>



Data wpływu: 16.02.2022 r. Data akceptacji: 14.06.2022 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

wyartykułowano w glosie, brakuje podstaw do przenoszenia konstrukcji typowych dla podatku od towarów i usług na obszar podatku dochodowego jako daniny o charakterze bezpośrednim. Do celów podatku dochodowego powinność legitymowania się prawidłową fakturą jest bowiem przejawem spełnienia instrumentalnego obowiązku podatkowego. W związku z tym nie ma przeszkód, aby w razie zasygnalizowanych rozbieżności ustalać prawdę obiektywną i honorować odliczenie przez podatnika kosztu uzyskania przychodu.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, koszty uzyskania przychodów

TEZA WYROKU

Sytuacja podatnika na gruncie podatku dochodowego jest odmienna niż na gruncie podatku od towarów i usług, ponieważ w sytuacji zakwestionowania faktury podatnik może wszelkimi dowodami wykazywać poniesienie wydatku w ramach konkretnej transakcji. W tej sprawie znane było źródło pochodzenia paliwa, odtworzono także drogę paliwa do stacji paliw. Spółka zapłaciła za paliwo, a następnie sprzedała je z zyskiem. Nie można więc zasadnie twierdzić, że uwzględnienie tego wydatku w kosztach podatkowych byłoby równoznaczne z sankcjonowaniem fikcji gospodarczej. Takie założenie jest zasadne w sytuacji, w której podatnik nie wie, od kogo nabył towar i skąd on pochodzi.

Glosowany wyrok zasługuje na uwagę ze względu na problem będący przedmiotem zawartego w nim rozstrzygnięcia. Jest nim kwestia prawidłowego udokumentowania poniesionego kosztu i rzetelności ksiąg rachunkowych jako przesłanka dopuszczalności pomniejszania przychodu o koszty uzyskania podczas kształtowania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. Należy przy tym podkreślić, że zapatrywanie zaprezentowane w analizowanym orzeczeniu odbiega od dominującego w Polsce poglądu na kwestię prawidłowego dokumentowania kosztu – wykazania, że nabyty towar lub usługa rzeczywiście pochodzą od podmiotu, który wystawił fakturę potwierdzającą to zdarzenie.

Stan faktyczny sprawy jest typowy dla tego rodzaju sporów. Według treści wystawionej faktury podatnik nabył towar (paliwo – olej napędowy) od podmiotu, co do którego organy podatkowe wykazały, iż zajmował się wystawianiem pustych faktur. W związku z tym, na mocy ostatecznej decyzji podatkowej, wspomniany partner handlowy strony został obciążony podatkiem od wartości dodanej na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹. Nie było też wątpliwości

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm., dalej: u.p.t.u.

co do tego, że kontrahent podatnika realnie nie prowadził działalności gospodarczej w zakresie hurtowego obrotu paliwami. Pełnił on natomiast rolę „bufora krajowego” jako drugie lub kolejne ogniwo na terytorium kraju, funkcjonujące w łańcuchu podmiotów zajmujących się wyłudzeniem nie należnego zwrotu podatku od towarów i usług. W przekonaniu administracji podatkowej dokumenty przedłożone przez stronę postępowania podatkowego, otrzymane przez nią od jej partnera handlowego, miały jedynie uprawdopodobnić legalne prowadzenie przez niego działalności gospodarczej. Okoliczność tę wykazano na podstawie ustaleń i dowodów wskazanych w uzasadnieniu głosowanego wyroku.

Z kolei podatnik argumentował, że rzeczywiście i definitywnie poniósł wydatek na zakup towaru. Świadczy o tym przelew na wskazany rachunek bankowy jego kontrahenta. Wydatek na paliwo bezspornie pozostaje zaś w związku z działalnością handlową prowadzoną przez stronę postępowania (przedmiot jej aktywności gospodarczej to m.in. sprzedaż detaliczna paliw do pojazdów silnikowych na służących do tego stacjach). Jak podkreślano, towar został nabyty dla jego odsprzedaży z zyskiem, a więc w celu uzyskania przychodów. Jednocześnie strona postępowania podkreśliła, że zarówno dostawa towaru, jak i poniesiony wydatek zostały należycie udokumentowane. Kontrahent wystawił bowiem dowód wydania towaru, certyfikat jakości, listy przewozowe, dokumenty potwierdzające uregulowanie akcyzy, dokument WZ, a także fakturę VAT dokumentującą dostawę. Natomiast podatnik legitymował się dokumentami magazynowymi, a także przedstawił monitoring stanu paliwa ze służącego do tego specjalistycznego urządzenia będącego jego własnością. Jak podkreślił wspomniany podmiot, zbiór tych dowodów, uzupełniony spójnymi zeznaniami świadków oraz korespondencją handlową, ukazuje chronologicznie i przejrzyście fakt zawarcia umowy i nabycie towaru od jego partnera handlowego.

Wobec niezgodności zapatrywań prezentowanych przez strony stosunku podatkowoprawnego spór trafił na wokandę Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Poznaniu, który podzielił pogląd podatnika i uchylił ostateczną decyzję podatkową w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz wysokości odsetek za zwłokę od zaliczki na podatek dochodowy za jeden z miesięcy roku podatkowego. Uzasadniając swoje racje, WSA w Poznaniu odwołał się do ustawowego ujęcia kosztów uzyskania przychodów w art. 22 i 23 ustawy z dnia 26 lipca

1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych². W tym kontekście zaważono, że nawet okoliczność, iż podpisano kontrakt, wystawiono fakturę i dokonano zapłaty, nie stanowi przesądającego dowodu rzeczywistego wykonania czynności i pozostawania poniesionego wydatku w związku z działalnością gospodarczą podatnika. Dowodem takim jest bowiem rezultat umowy, który powinien stanowić przedmiot oceny organów podatkowych. Sąd zwrócił ponadto uwagę na odmienny charakter faktur do celów podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Wynika on z tego, że w odniesieniu do regulacji prawnej zawartej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (inaczej niż w ustawie o podatku od towarów i usług) podatnik może udowodnić okoliczności danej transakcji za pomocą innych dowodów niż faktura.

Jednocześnie, odnosząc się do kwestii wymiaru kontrahentowi strony podatku od wartości dodanej na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u., WSA w Poznaniu podkreślił brak bezwzględnego związania organu podatkowego ustaleniami dokonanymi w odrębnej sprawie, determinującymi rozstrzygnięcie sytuacji prawnej innego podatnika. Taka koherencja nie wynika bowiem z faktu, że decyzja jest dokumentem urzędowym. Tym samym należało wziąć pod uwagę wskazane wcześniej materiały zaprezentowane przez stronę oraz zeznania świadka – kierowcy cysterny, potwierdzające rzeczywisty charakter transakcji. Dodatkowym argumentem przemawiającym za taką tezę było zaś to, że nabyte paliwo zostało następnie zbyte w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, a przychód z tego tytułu objęty opodatkowaniem. W tej sytuacji w przekonaniu WSA w Poznaniu pochope było niestosowanie przez organy podatkowe art. 22 u.p.d.o.f., a co za tym idzie – pozbawienie podatnika odliczenia kosztów uzyskania przychodów udokumentowanych sporną fakturą.

Zapatrywanie WSA w Poznaniu, zaprezentowane w głosowanym wyroku, jest trafne. Należy zauważyć, że co do zasady przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest uzyskanie dochodu³. Jeżeli zaś podatnik osiąga dochody z więcej niż jednego źródła, opodatkowana jest suma dochodów podatnika ze wszystkich źródeł przychodów⁴. Tym samym podstawą opodatkowania jest wartość dochodu lub

² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426, dalej: u.p.d.o.f.

³ Art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f.

⁴ Art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f.

w przypadku czerpania dochodów z więcej niż jednego źródła – wartość dochodów uzyskanych przez podatnika.

Takie ukształtowanie przedmiotu opodatkowania oraz podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest efektem przeobrażenia podatków przychodowych w podatki dochodowe, analizowanego w polskiej literaturze podatkowej już na początku XX wieku. Jego przejawem było dostrzeżenie roli kosztów uzyskania przychodów jako czynnika determinującego kształt dochodu podatkowego⁵. To natomiast wiązało się z osobowym (a nie rzeczowym) charakterem nowo powstających podatków dochodowych – w założeniu daniny te miały uwzględniać sytuację osobistą podatnika, a temu właśnie służy honorowanie kosztów poniesionych na uzyskanie przychodu jako czynnika determinującego kształt dochodu podatkowego. W konsekwencji podatek dochodowy nabierał osobowego charakteru poprzez ukształtowanie dochodu podatkowego jako przychodu pomniejszonego o koszty jego uzyskania⁶.

Już na marginesie warto dodać, że zarówno w nauce prawa, jak i ekonomii poszukiwano dalszych wyznaczników pojęcia dochodu podatkowego. Efektem tego stało się ukształtowanie teorii, których charakterystycznym elementem było wąskie rozumienie dochodu (teoria źródeł, teoria periodyczności)⁷. Swoistą ich przeciwwagą była zaś naukowa koncepcja czystego przyrostu majątkowego⁸. Nigdy jednak nie ulegało wątpliwości i to był element wspólny wszystkich tych koncepcji naukowych, że podczas ustalania podstawy opodatkowania przychód podatkowy podlega pomniejszeniu o koszty jego uzyskania. Poczynione w nauce ustalenia co do treści pojęcia dochodu podatkowego wpłynęły zaś na zapatrywanie ustawodawcy.

Ich efektem stały się prawne definicje przychodu, kosztów jego uzyskania oraz dochodu, zawarte w przepisach ustawy o podatku dochodowym

⁵ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 270, por. także J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939, s. 17–20.

⁶ Na temat związku dochodu podatkowego z podmiotem, który go osiąga, por. A. Nita, *Teoretyczne i normatywne konstrukcje dochodu podatkowego*, „Studenckie Zeszyty Prawnicze” 1995, nr 2, s. 71–72.

⁷ W szczególności R. Rybarski formułował wymóg stałości źródła pochodzenia dochodu. Z kolei S. Głąbiński akcentował periodyczność uzyskiwania określonego przysporzenia jako warunek uznania go za dochód. Por. R. Rybarski, *Wartość, kapitał, dochód*, Warszawa 1922, s. 183; S. Głąbiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902, s. 404.

⁸ Więcej na temat teorii dochodu podatkowego, w których ujmowano to pojęcie wąsko (m.in. teoria źródeł i teoria periodyczności), a także ich przeciwieństwa w postaci teorii czystego przyrostu majątkowego, por. J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu...*, s. 12–13.

od osób fizycznych. Wynika z niej, że przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej są kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się zaś przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług⁹. Z woli ustawodawcy, wyrażonej w art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., wspomniane wartości podlegają obniżeniu o koszty uzyskania przychodu. W konsekwencji tego dochodzi do ukształtowania dochodu podatkowego. Z kolei koszty uzyskania, jako – obok przychodu podatkowego – jeden z dwóch elementów determinujących treść dochodu podatkowego, zostały zdefiniowane w art. 22 i 23 u.p.d.o.f. Są nimi koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f.

Wszystkie te elementy determinują treść przedmiotu i podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponieważ zaś zobowiązanie podatkowe z tytułu tej daniny publicznej powstaje z mocy samego prawa (tj. w sposób wskazany w art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁰), obowiązek podatkowy doznaje konkretyzacji na skutek samego zaistnienia zdarzenia, z którym ustawodawca wiąże ten skutek, przeradzając się w zobowiązanie podatkowe. W świetle tego, o czym już wcześniej była mowa, ta skonkretyzowana powinność podatkowa, w jej aspekcie przedmiotowym jest determinowana zarówno przez wartość należnego przychodu podatnika, jak i przez koszty uzyskania, które rzeczywiście zostały poniesione przez ten podmiot w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Tym samym pominięcie kosztów podczas ustalania podstawy opodatkowania oznacza, że ten element podatkowego stanu faktycznego zostaje błędnie ukształtowany w określającej decyzji podatkowej. W konsekwencji w takiej sytuacji także wymiar podatku jest nieprawidłowy, ponieważ decyzja podatkowa, w której jest on dokonywany, nie jest zgodna z treścią zobowiązania podatkowego powstałego z mocy samego prawa, determinowanego także przez koszty uzyskania. Oznacza to, że wbrew woli ustawodawcy podatek dochodowy staje się daniną od przychodu.

⁹ Por. art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f.

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

W tym kontekście należy zauważyć, że wbrew intuicyjnemu postrzeganiu kosztów uzyskania przychodów ten element determinujący treść dochodu podatkowego nie jest kształtowany przez ustawodawcę na zasadzie wyboru podatkowego (opcji podatkowej)¹¹. Nie jest więc tak, że od zadeklarowania kosztu przez podatnika i przekonania do swoich racji administracji podatkowej zależy dopuszczalność redukcji przychodu o koszt. Raz jeszcze należy podkreślić, że koszt uzyskania jest częścią składową podatkowego stanu faktycznego i jeżeli podatnik, urzeczywistniając swoje zachowanie, realizuje stan faktyczny kosztu uzyskania¹², zobowiązanie podatkowe z mocy prawa jest determinowane przez ten czynnik.

Odnosząc te spostrzeżenia do stanu faktycznego zaistniałego w sprawie, godzi się zauważyć, że okolicznością bezsporną jest nabycie przez podatnika towaru (paliwa). Jest tak, ponieważ wspomniany podmiot legitymował się dokumentami magazynowymi, a także przedstawił monitoring stanu paliwa. Dodatkowo w sposób definitywny poniósł on wydatek na zakup towaru, o czym świadczy przelew środków finansowych na rachunek bankowy jego kontrahenta. Wydatek na paliwo bezspornie pozostawał zaś w związku z działalnością handlową prowadzoną przez stronę postępowania (jak wiadomo, przedmiotem jej aktywności gospodarczej była m.in. sprzedaż detaliczna paliw do pojazdów silnikowych na służących do tego stacjach). Nabywca legitymował się też dowodem wydania towaru, certyfikatem jego jakości, listami przewozowymi, potwierdzeniem zapłaty podatku akcyzowego, dokumentem WZ oraz fakturą VAT dokumentującą dostawę. Ponadto paliwo zakupione przez podatnika zostało zbyte w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez ten podmiot. Odmowę zaliczenia poniesionego wydatku w poczet kosztów uzyskania przychodów administracja podatkowa tłumaczyła natomiast nierzeczywistym charakterem faktury potwierdzającej transakcję. W jej przekonaniu dokumenty przedłożone przez stronę postępowania podatkowego, otrzymane przez nią od jej partnera handlowego, miały jedynie uprawdopodobnić legalne prowadzenie działalności gospodarczej przez kontrahenta podatnika.

W tym kontekście należy podkreślić, że w podatku dochodowym od osób fizycznych legitymowanie się formalnie i merytorycznie poprawną fakturą nie jest materialnoprawną przesłanką odliczenia kosztów. W tym

¹¹ Więcej na temat wyborów podatkowych (opcji podatkowych), por. A. Nita, *Konsensualne kształtowanie powinności podatkowej w wyniku wyboru opcji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1, s. 9–28.

¹² Por. art. 22 i 23 u.p.d.o.f.

zakresie wspomniana danina publiczna, jako podatek bezpośredni, zasadniczo różni się od podatku od towarów i usług, jako pośredniej daniny od obrotu. Podatek od wartości dodanej, którego krajową formą jest podatek od towarów i usług, jest bowiem klasyfikowany jako podatek obrotowy, wielofazowy netto. Jego istotą jest to, że w sensie ekonomicznym dotyka ostatecznego konsumenta. Tym samym jest on neutralny dla podmiotów gospodarczych – podatników podatku od towarów i usług. Efekt ten osiąga się zaś poprzez pomniejszenie podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Dlatego właśnie na gruncie podatku od towarów i usług istotne jest istnienie nieprzerwanego łańcucha naliczeń i odliczeń podatku. Jego zaburzenie oznacza, że niewłaściwa osoba poniosła ekonomiczny ciężar zapłaty podatku lub nie poniósł go żaden podmiot, co godzi w interesy fiskalne państwa.

Zupełnie inaczej przedstawia się ten sam problem rozważany w aspekcie podatku dochodowego (kosztów uzyskania przychodów). Wspomnianą daninę publiczną w nauce prawa podatkowego klasyfikuje się jako podatek bezpośredni¹³. Jest to efektem pewnego założenia, leżącego u podstaw podatków dochodowych jako źródeł dochodów państwa (a pośrednio – poprzez instytucję udziałów – także jednostek samorządu terytorialnego). Otóż w tym przypadku ustawodawca przyjmuje, że osoba będąca podatnikiem w świetle regulacji prawnej zawartej w ustawie podatkowej ponosi również ekonomiczny ciężar zapłaty podatku. W konsekwencji, w odniesieniu do podatków bezpośrednich, w założeniu ustawodawcy nie ma miejsca zjawisko przierzucalności podatku, a co za tym idzie – nie jest istotne zachowanie charakterystycznego dla podatku od towarów i usług nieprzerwanego ciągu naliczeń i odliczeń (w przypadku podatków dochodowych odpowiednio – przychodu i kosztu). Jednocześnie bez trudu można wskazać sytuacje, w których określona kwota dla jednego uczestnika obrotu jest przychodem, a dla innego nie stanowi kosztu (np. kara umowna)¹⁴. Z drugiej strony istnieją też przypadki, gdy dostawca towaru nie osiąga przychodu podlegającego opodatkowaniu, nabywca ponosi zaś koszt podatkowy, który uwzględni w swoim rozliczeniu podatkowym. Przykładem takiej sytuacji może być zbycie rzeczy ruchomej z majątku prywatnego po upływie pół roku od końca miesiąca, w którym sprzedawca nabył ten przedmiot.

¹³ Por. w szczególności: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 256 oraz *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2019, s. 21 i 362.

¹⁴ Por. art. 14 ust. 2 pkt 4 oraz art. 23 ust. 1 pkt 19 u.p.d.o.f.

W świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. c u.p.d.o.f. u sprzedawcy zachowanie to nie skutkuje powstaniem przychodu i jego konsekwencji w postaci podlegającego opodatkowaniu dochodu, natomiast dla nabywcy, zgodnie z ogólną regułą dotyczącą kosztów, wynikającą z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., wydatkowana kwota stanowi koszt uzyskania przychodu.

Należy zwrócić uwagę na przedstawione okoliczności, aby wyartykułować, że brak opodatkowania dochodu u dostawcy rzeczy nie musi być przeszkodą w zaliczeniu wydatku poniesionego na zakup danego dobra w poczet kosztów uzyskania przychodów, deklarowanych przez nabywcę. Analogicznie także fakt poniesienia niewątpliwego ustawowego kosztu podatkowego przez jedną osobę nie determinuje tego, że u jej partnera handlowego (dostawcy rzeczy) występuje przychód i dochód podatkowy. Podatek dochodowy od osób fizycznych nie jest bowiem swoistym ustawowym refleksem podatku od wartości dodanej, jego konstrukcja jest determinowana według własnych, odrębnych zasad, ukształtowanych w nauce prawa podatkowego już na przełomie XIX i XX wieku, a co za tym idzie – nie staje się on na wzór podatku od towarów i usług podatkiem dochodowym, wielofazowym netto.

Przedstawiona konstatacja ma również jasną podstawę normatywną. Jest tak, ponieważ w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. ustawodawca wyraźnie wskazuje, że o koszcie uzyskania przychodu można mówić wyłącznie wtedy, gdy wydatek został poniesiony w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu. Tym samym istotne jest istnienie związku przyczynowego (wbrew temu, co się niekiedy twierdzi, nie musi on być bezpośredni) pomiędzy nakładem (kosztem) a przychodem, jaki dzięki temu może zostać uzyskany. Na tym kończy się perspektywa regulacyjna ustawodawcy, dotycząca wspomnianego elementu determinującego treść dochodu podatkowego. Wszystko inne (poza przypadkami wskazanymi w art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.) nie ma zaś znaczenia przy dokonywaniu oceny, czy dany wydatek jest kosztem.

Z kolei faktura, jako szczególnego rodzaju rachunek, odgrywa odmienną rolę w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych. Do celów wymiaru podatku od wartości dodanej faktura jest jednym z dwóch konstytutywnych warunków odliczenia podatku naliczonego. Aby stało się to możliwe, podatnik powinien uzyskać prawo do dysponowania towarem jak właściciel oraz musi dysponować odpowiednim dokumentem (fakturą lub dokumentem celnym)¹⁵. Rzecz jasna konieczna

¹⁵ Art. 86 ust. 10 w zw. z art. 19a ust. 1 oraz art. 86 ust. 10b pkt 1 u.p.t.u.

jest przy tym tożsamość pomiędzy treścią faktury a rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej objętej opodatkowaniem (tożsamość podmiotowa i przedmiotowa). Niespełnienie którejkolwiek z tych przesłanek wyklucza redukcję podatku należnego o kwotę naliczonego podatku od towarów i usług. Tym samym do celów podatku od towarów i usług istnienie faktury i jej poprawność nie tylko pozostają w sferze materialnego prawa podatkowego, ale są elementami, na bazie których kształtuje się podstawowy obowiązek podatkowy, tj. powinność zapłaty podatku.

Inaczej jest natomiast w podatku dochodowym od osób fizycznych w aspekcie kosztów uzyskania przychodów. Jeżeli chodzi o tę daninę publiczną, faktura ma jedynie walor dokumentacyjno-dowodowy. Jej wystawienie przez dostawcę towaru jest instrumentalnym obowiązkiem podatkowym, którego spełnienie ułatwia prawidłowy wymiar podatku¹⁶. Tym samym legitymowanie się fakturą nie jest materialnoprawną przesłanką odliczenia kosztu od przychodu. Istotne jest bowiem to, o czym już wcześniej była mowa, a mianowicie rzeczywiste poniesienie kosztu w celu uzyskania przychodu. Dlatego właśnie zastrzeżenia co do treści faktury nie zwalniają organów podatkowych od procesowej powinności poszukiwania prawdy materialnej (prawdy obiektywnej), nałożonej na nie w art. 122, a skonkretyzowanej w art. 187 § 1 o.p.¹⁷ Rzecz jasna tej aktywności należy oczekiwać od administracji podatkowej wyłącznie w obiektywnym zakresie – nie sposób wymagać, aby w imię ustalenia prawdy materialnej organ podatkowy dotarł do takich dowodów, jakie są znane wyłącznie podatnikowi, nikt inny o nich nie wie, a strona postępowania nie ujawnia ich podmiotowi prowadzącemu postępowanie podatkowe. Musi więc istnieć okoliczność dająca impuls do takiego poszukiwania dowodów.

Przedstawione spostrzeżenia sprawiają, że w podatku dochodowym od osób fizycznych niedoskonałości faktury wykazane przez organ podatkowy nie oznaczają automatycznie, że w ten sposób udokumentowany wydatek nie może być zaliczony w poczet kosztów uzyskania przychodów.

¹⁶ Wyodrębnienie instrumentalnych (pomocniczych) obowiązków podatkowych jako treści stosunków podatkowoprawnych jest efektem klasyfikacji relacji prawnych zachodzących w prawie podatkowym na stosunek podstawowy i stosunki instrumentalne – por. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Kraków 1970, s. 167. Por. także A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 30.

¹⁷ Por. B. Brzeziński, *W poszukiwaniu granic formalizmu w prawie podatkowym. Analiza przypadku*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 6, s. 516.

W takim przypadku doszłoby bowiem do wypaczenia woli ustawodawcy i wymiaru podatku dochodowego od podstawy opodatkowania sprzecznej z treścią ustawy podatkowej, tj. od wartości przychodu zamiast od wartości dochodu¹⁸. Jednocześnie, jak już wcześniej wskazano, do celów podatku dochodowego od osób fizycznych nie jest istotne istnienie nieprzerwanego ciągu należnych przychodów oraz potrącalnych od nich kosztów.

Z tych względów, jeżeli nie budzi wątpliwości fakt rzeczywistego poniesienia kosztu oraz jego związku z możliwym do uzyskania przychodem, organy podatkowe są zobowiązane prawidłowo ustalić podstawę opodatkowania (w tym jej „substrat kosztowy”) z uwzględnieniem wszelkich prawnie dopuszczalnych metod dowodzenia. W uzasadnieniu głosowanego orzeczenia WSA w Poznaniu trafnie wskazał, jakie dowody Dyrektor Izby Administracji Skarbowej powinien wziąć w tym zakresie pod uwagę, a także słusznie wyartykułował konieczność honorowania przez ten podmiot art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Na aprobatę zasługuje powiązanie tej materii z zagadnieniami procesowymi – honorowaniem zasady prawdy obiektywnej, wyrażonej w art. 122, a skonkretyzowanej w art. 187 § 1 o.p. oraz z wymogiem działania przez organy podatkowe w sposób budzący do nich zaufanie stron postępowania podatkowego¹⁹.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *W poszukiwaniu granic formalizmu w prawie podatkowym. Analiza przypadku*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 6.
- Głąbiński S., *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021.
- Nita A., *Konsensualne kształtowanie powinności podatkowej w wyniku wyboru opcji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999.
- Nita A., *Teoretyczne i normatywne konstrukcje dochodu podatkowego*, „Studenckie Zeszyty Prawnicze” 1995, nr 2.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Kraków 1970.
- Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2019.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Rybarski R., *Wartość, kapitał, dochód*, Warszawa 1922.
- Zdzitowiecki J., *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939.

¹⁸ Por. art. 9 ust. 1 i 1a u.p.d.o.f.

¹⁹ Art. 121 § 1 o.p.

THE IMPORTANCE OF PROPER DOCUMENTATION OF TAX DEDUCTIBLE COSTS FOR SHAPING THE TAX BASE IN PERSONAL INCOME TAX.
GLOSS TO THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL ADMINISTRATIVE COURT IN POZNAŃ OF 10 SEPTEMBER 2020, REFERENCE NUMBER I SA/PO 334/20

Summary. The issue of the gloss is the problem of properly documentation of expenses for the income tax. This is because tax authorities are opinion, that wrong documentation which consequence is discrepancy between the content of the invoice and reality makes impossible to deduct costs (expense) from the income. The author of the gloss is different opinion. He is agree with the court, that an invoice has other importance in VAT and in income tax. It makes, that the difference between the content of invoice and reality does not exclude the deduction of cost (expense) from income. If it is proved that the taxpayer has actually payed the expense, there is no obstacle to do such deduction. This belief is justified both by arguments based on the theory of tax law, as well on the analysis of income tax act.

Keywords: income tax, tax expense

ZASADA OGÓLNA PISEMNOŚCI W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest analiza zasady pisemności, będącej jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego. Celem opracowania jest ustalenie i wyjaśnienie istoty tej zasady oraz wymogów związanych z jej realizacją, z uwzględnieniem niedawnych zmian przepisów konstytuujących wymienioną zasadę, w tym nowo uregulowanych sposobów uwierzytelniania pism utrwalonych w postaci papierowej lub elektronicznej. Autor podejmuje próbę odpowiedzi na pytanie, czy zmiany te ograniczają się do uporządkowania i ujednolicenia terminologii stosowanej w Ordynacji podatkowej i w ustawie o doręczeniach elektronicznych, czy też na nowo kształtują treści zasady pisemności. W artykule zawarta jest też ocena obecnej regulacji oraz wnioski *de lege ferenda* dotyczące tej zasady.

Słowa kluczowe: zasady ogólne postępowania podatkowego, zasada pisemności, uwierzytelnianie pism, podpis własnoręczny, elektroniczny, zaufany, osobisty, pieczęć elektroniczna

* Doktor habilitowany, profesor uczelni, Instytut Prawa i Ekonomii, Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy, e-mail: master@ukw.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2671-9158>

1. WPROWADZENIE

Zasada pisemności stanowi jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego, skodyfikowaną w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹. Obecne brzmienie art. 126 o.p. konstytuującego tę zasadę zostało ustalone w wyniku niedawnej jego nowelizacji, dokonanej ustawą z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych². Jak wskazano w uzasadnieniu projektu tej ustawy, celem zmiany tego przepisu było przede wszystkim zharmonizowanie terminologii stosowanej w postępowaniu podatkowym z terminologią przyjętą w ustawie o doręczeniach elektronicznych³. Warto się zastanowić, czy nowela ta rzeczywiście ograniczyła się do ujednoczenia terminologii, czy też spowodowała zmianę treści dotąd obowiązującej zasady załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub elektronicznej. Na tle nowej regulacji rodzi się też pytanie, czy zasadne jest posługiwanie się dotychczasową nazwą tej zasady, czy też należałoby zaproponować inną nazwę. Wydaje się, że warto nie tylko podjąć próbę udzielenia odpowiedzi na te pytania, lecz również poddać możliwie szczegółowej analizie nowe rozwiązania prawne, choćby z tego powodu, że rodzą one istotne skutki w zakresie reguł prowadzenia postępowania podatkowego. Jak trafnie podkreśla się w literaturze, zasada pisemności odgrywa w tym postępowaniu istotną rolę, gdyż służy zagwarantowaniu pewności i jasności stosunków prawnych⁴. Argumentem przemawiającym za potrzebą podjęcia tego zagadnienia jest również i to, że jak na razie nowa regulacja dotycząca wspomnianej zasady nie była ani w literaturze, ani w orzecznictwie sądowym przedmiotem szerszej analizy.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

² Dz.U. z 2020 r., poz. 2320 ze zm., dalej: u.d.e. Zmiana art. 126 o.p. weszła w życie z dniem 5 października 2021 r.

³ Zob. Sejm IX kadencji, Druk nr 239, <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Forka.sejm.gov.pl%2FDruki9ka.nsf%2F0%2FD1349ADC36052E93C125850C003768C9%2F%2524File%2F239-uzas.DOCX&wdOrigin=BROWSELINK> (dostęp: 28.04.2022).

⁴ Zob. E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne ogólne, egzekucyjne i sądowo-administracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2014, s. 65.

2. ROZWÓJ PRAWNEJ REGULACJI ZASADY PISEMNOŚCI

Wydaje się, że opis i wyjaśnienie istoty aktualnie obowiązującej zasady pisemności warto poprzedzić krótką analizą wcześniej obowiązujących w tym zakresie rozwiązań prawnych. Wskazanie na rozwój tej regulacji pozwoli lepiej zrozumieć i opisać koncepcję analizowanej zasady, przyjętą w obecnie obowiązujących przepisach.

Pierwotna treść art. 126 o.p. kodyfikującego analizowaną zasadę po części wzorowana była na pierwotnym brzmieniu art. 14 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁵, regulującym analogiczną zasadę w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Do Ordynacji podatkowej inkorporowano z tego kodeksu regulę, według której sprawy załatwia się w formie pisemnej, jednak nie przeniesiono wyjątku polegającego na możliwości ustnego załatwienia sprawy, jeśli przemawia za tym interes strony, a przepis prawa nie stoi temu na przeszkodzie (art. 14 § 2 k.p.a.). Z treści art. 126 o.p. w jego brzmieniu pierwotnym wynikało, że sprawy podatkowe załatwia się w formie pisemnej, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Zastosowanie innej formy niż pisemna było zatem dopuszczalne tylko wtedy, gdy taką możliwość przewidywały przepisy szczególne. Warto przy tym zaznaczyć, że możliwości wprowadzenia w tym trybie wyjątków od zasady pisemności nie przewidziano w odniesieniu do decyzji, gdyż przepis art. 211 o.p. w jego brzmieniu pierwotnym zawierał bezwzględną zasadę doręczania stronie decyzji na piśmie⁶.

Prawna regulacja zasady ogólnej pisemności została zmodyfikowana postanowieniami ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw⁷, które oprócz dotychczasowej formy pisemnej wprowadziły możliwość załatwiania spraw podatkowych w formie dokumentu elektronicznego. Wyodrębnienie obok formy pisemnej formy dokumentu elektronicznego spowodowało, że od tego momentu zamiast o zasadzie pisemności można było mówić o zasadzie załatwiania spraw w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego. Taką

⁵ Tekst pierwotny Dz.U. Nr 30, poz. 168; tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm., dalej: k.p.a.

⁶ Zob. M. Masternak, *Komentarz do art. 126*, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 436.

⁷ Dz.U. z 2014 r., poz. 183.

też nazwą posługiwali się niektórzy przedstawiciele nauki postępowania podatkowego⁸. Zachowano przy tym dotychczasową regułę, w myśl której odstępianie od formy pisemnej lub elektronicznej jest dopuszczalne, gdy przepisy szczególne tak stanowią. Zmieniono również art. 211 o.p. regulujący formę decyzji podatkowej przez dodanie możliwości jej doręczania w formie dokumentu elektronicznego z pominięciem możliwości wprowadzania odstępstw w drodze przepisów szczególnych.

Warto zaznaczyć, że przepisy Ordynacji podatkowej normujące zasadę pisemności, a od 2014 r. zasadę załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub dokumentu elektronicznego, przewidywały jej stosowanie do „załatwiania spraw” podatkowych, a więc zasadniczo do rozstrzygnięć podejmowanych w postępowaniu podatkowym. Jednakże w doktrynie i orzecznictwie utrwalił się pogląd, według którego wymóg załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub dokumentu elektronicznego dotyczy nie tylko decyzji podatkowej, lecz odnosi się do całego postępowania podatkowego⁹, gdyż na załatwienie sprawy składa się cały ciąg czynności procesowych¹⁰. Wskazywano, że wprawdzie nie wszystkie czynności procesowe muszą być podejmowane na piśmie, jednak te spośród nich, które nie mają tej formy (np. są dokonywane ustnie) powinny być utrwalone na piśmie w formie protokołu lub adnotacji¹¹.

Ostatnia zmiana art. 126 o.p. dokonana ustawą o doręczeniach elektronicznych polegała przede wszystkim na zastąpieniu wymogu załatwiania spraw podatkowych „w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego” zasadą załatwiania spraw podatkowych „na piśmie utrwalonym

⁸ Zob. np. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 680.

⁹ Zob. B. Adamiak, *Komentarz do art. 126*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007, s. 559; B. Gruszczyński, *Komentarz do art. 126*, [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 483; J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998, s. 30.

¹⁰ Stanowisko to nawiązuje do poglądów sformułowanych wcześniej w odniesieniu do zasady pisemności uregulowanej w Kodeksie postępowania administracyjnego. Zob. np. E. Iserzon, *Komentarz do art. 11*, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1970, s. 63 oraz B. Adamiak, *Komentarz do art. 14*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996, s. 81.

¹¹ Zob. M. Masternak, *Komentarz do art. 126*, s. 436.

w postaci papierowej lub elektronicznej”. Należy przy tym zaznaczyć, że zamiany wyrażenia „w formie pisemnej” na wyrażenie „na piśmie” dokonano we wszystkich przepisach Ordynacji podatkowej, jak również innych aktów prawnych, które w dotychczasowym brzmieniu przewidywały działanie organów administracji publicznej w „formie pisemnej”¹². Ponadto w art. 126 o.p. uregulowano możliwość załatwiania spraw z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie oraz usług online. Określono też reguły uwierzytelniania pism utrwalonych w postaci papierowej i elektronicznej oraz generowanych automatycznie.

3. ISTOTA ZASADY ZAŁATWIANIA SPRAW PODATKOWYCH NA PIŚMIE

Dla określenia istoty nowo uregulowanej zasady pisemności ważne jest ustalenie znaczenia użytego w art. 126 § 1 o.p. wyrażenia „na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej”. W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej ten przepis wskazano, że powodem wprowadzenia zmian było to, że zwrot „na piśmie” odnosi się do sposobu utrwalenia informacji w postaci znaków pisma, w przeciwieństwie do zwrotu „pisemnie”, który sugeruje konieczność opatrzenia dokumentu w postaci papierowej podpisem własnoręcznym. Stanowisko to nie wydaje się trafne, w rozumieniu słownikowym wyrażenia „pisemnie” oraz „na piśmie” są bowiem synonimami i oznaczają „mający formę pisaną”¹³. Trudno też zgodzić się z wyrażonym w uzasadnieniu projektu ustawy poglądem, jakoby użycie wyrażenia „pisemnie” sugerowało konieczność opatrzenia pisemnego dokumentu własnoręcznym podpisem. Określenia „na piśmie” czy „w formie pisemnej” wskazują jedynie na to, że dana treść zostaje wyrażona za pomocą pisma, rozumianego jako system znaków służący do utrwalenia lub zastąpienia języka mówionego przez zapis¹⁴. Natomiast to, że w obrocie prawnym dokument pisemny powinien zostać przez jego wystawcę własnoręcznie podpisany, nie wynika z samej istoty formy pisemnej, lecz stanowi

¹² Jeśli chodzi o postępowanie administracyjne, to nowe rozwiązania prawne dotyczące zasady pisemności, związane z uchwaleniem ustawy o doręczeniach elektronicznych, pojawiły się również m.in. w art. 14 k.p.a. oraz w art. 51a ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. Prawo konsularne (tekst jedn. Dz.U. z 2021, poz. 823).

¹³ *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *pisemnie*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/slovníki/pisemnie.html> (dostęp: 24.02.2022).

¹⁴ *Encyklopedia PWN*, hasło: *pismo*, b.d., <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/pismo;3957699.html> (dostęp: 24.02.2022).

wymóg wprowadzany przepisami prawa. Wymóg taki został zresztą *expressis verbis* przewidziany w znowelizowanym art. 126 § 1 o.p.

Pomijając wskazane wyżej wątpliwości dotyczące uzasadnienia projektu nowej regulacji zasady pisemności, można uznać, że użyte w analizowanym przepisie wyrażenie „na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej” prawidłowo określa istotę tej zasady, a ponadto porządkuje terminologię odnoszącą się do utrwalania czynności dokonywanych w postępowaniu podatkowym w tradycyjnej formie pisemnej oraz z zastosowaniem zapisu elektronicznego. Jeśli przez pojęcie pisma rozumieć system umownych znaków graficznych, za pomocą których jest przedstawiany lub zastępowany język mówiony, to można przyjąć, że współcześnie ich utrwalanie może następować nie tylko na papierze, lecz również w postaci elektronicznej. Odnoszenie terminu „pisemnie” do zapisu elektronicznego może kłócić się z dotychczasowym rozumieniem tego słowa w języku powszechnym, jednak wydaje się, że w dobie dynamicznego rozwoju cyfryzacji konieczne jest odchodzenie od tradycyjnych skojarzeń językowych i podążanie za ewolucją języka związaną z przemianami cywilizacyjnymi. Posłużenie się w języku prawnym wyrażeniem „na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej” zapewne przyczyni się do upowszechnienia nowego sposobu rozumienia pisemności w języku prawniczym i prawdopodobnie również w języku potocznym.

Wydaje się, że potraktowanie przez ustawodawcę obu form utrwalania pisma (w postaci papierowej i elektronicznej) jako jednego, pisemnego sposobu załatwiania spraw daje podstawę do odejścia od poprzedniej nazwy analizowanej zasady, jaką była „zasada załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub dokumentu elektronicznego”, i nazywania jej „zasadą załatwiania spraw podatkowych na piśmie”, a nawet do przyjęcia nazwy krótszej, stosowanej przed zmianą tego przepisu w 2014 r., jaką jest „zasada pisemności”. Nie oznacza to jednak, że nowelizacja art. 126 o.p. doprowadziła do ukonstytuowania jakiejś nowej zasady ogólnej postępowania podatkowego i zastąpienia nią poprzedniej. W istocie rzeczy jest to ta sama zasada, polegająca na utrwalaniu rozstrzygnięcia oraz czynności procesowych podejmowanych w postępowaniu podatkowym albo w sposób tradycyjny w formie dokumentu sporządzonego na papierze, albo w formie zapisu elektronicznego. Różnica w porównaniu do poprzedniej regulacji polega na tym, że obydwa te sposoby ujęto jednolicie jako utrwalanie informacji na piśmie.

Zaletą przyjętej w art. 126 o.p. regulacji zasady ogólnej pisemności jest to, że w sposób jednoznaczny przesądza ona o dopuszczalności utrwalania

pisma wyłącznie w dwóch postaciach: papierowej i elektronicznej. Tym samym nie jest możliwa realizacja tej zasady poprzez utrwalanie określonych informacji w inny sposób, np. w postaci nagrań dźwięku czy wideo. W przeszłości kwestia ta budziła kontrowersje. Na przykład Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z dnia 16 września 2010 r. stwierdził, że realizacja pisemności nie odnosi się jedynie do stosowania pisma odręcznego, komputerowego itp., ale do każdej formy utrwalania czynności dokonanej przez pracownika organu podatkowego. Zdaniem NSA zasada ta może być zachowywana przez wykonanie zdjęć fotograficznych, zapisu wideo, utrwalanie dźwięku, sporządzanie odręcznych szkiców, rysunków i tym podobne¹⁵. Takie stanowisko spotkało się z krytyką już w poprzednim brzmieniu art. 126 o.p.¹⁶ Na gruncie zmienionego art. 126 o.p. nie ma wątpliwości co do tego, że załatwienie sprawy następuje na piśmie utrwalonym wyłącznie w postaci papierowej lub elektronicznej. Wydaje się, że nie jest jednak wykluczone dokumentowanie czynności procesowych podejmowanych w toku postępowania podatkowego w innych formach (np. w formie zapisu obrazu lub dźwięku), jednak nie może być to traktowane jako samostanny sposób realizacji zasady pisemności, lecz jedynie jako element pomocniczy, towarzyszący załatwianiu sprawy na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej (np. fotografie, szkice, nagrania dźwięku lub obrazu mogą stanowić załącznik do pisemnego protokołu).

Należy zaznaczyć, że nowelizując art. 126 o.p., zachowano dotychczasową formułę przewidującą wymóg działania na piśmie w odniesieniu do „załatwiania” spraw podatkowych, a nie rozciągnięto w sposób wyraźny zakresu stosowania tej zasady na „prowadzenie” tych spraw, jak to się stało w przypadku art. 14 k.p.a. Wprawdzie – jak wyżej zaznaczono – w doktrynie i orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że „załatwianie” spraw obejmuje nie tylko wydanie decyzji, lecz również wszystkie czynności procesowe poprzedzające podjęcie rozstrzygnięcia, to jednak w obecnym stanie prawnym można mieć wątpliwości co do takiej interpretacji art. 126 o.p. Ich źródłem jest fakt, że ustawodawca, nowelizując art. 14 k.p.a. i art. 126 o.p., w pierwszym przepisie *expressis verbis* wskazał, że zasada ta odnosi się do „prowadzenia i załatwiania spraw”, natomiast w drugim nie wprowadził analogicznego rozwiązania. Kierując się wykładnią systemową, można mieć wątpliwości, jak powinno się odczytywać to zróżnicowanie regulacji

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., sygn. I FSK 1266/09, LEX/el. nr 617235.

¹⁶ Zob. *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 681.

prawnej – czy jest to zwykłe przeoczenie ustawodawcy, czy też stanowi ono wyraz jego świadomego zamysłu. Za tą drugą koncepcją przemawia fakt, że obydwie te przepisy zostały znowelizowane równocześnie, w jednej ustawie, trudno zatem zakładać przypadkową niejednorodność przyjętych rozwiązań prawnych, tym bardziej że znowelizowany art. 14 k.p.a. zawiera także inne pominięte w art. 126 o.p. uregulowania (np. dotyczące wyjątków od zasady pisemności). Z drugiej jednak strony trudno przyjąć, że zasada pisemności w postępowaniu podatkowym odnosi się wyłącznie do załatwienia sprawy rozumianego jako podjęcie rozstrzygnięcia w drodze decyzji. Wydaje się zatem, że mimo wskazanych wyżej wątpliwości użyte w art. 126 o.p. wyrażenie „załatwianie sprawy” należy rozumieć tak samo jak przed nowelizacją.

Na zakończenie tego wątku warto podkreślić, że adresatami zasady pisemności są organy podatkowe prowadzące postępowanie podatkowe. Z treści art. 126 o.p. wprost to nie wynika, jednak skoro wymóg pisemności odnosi się do załatwiania spraw, a to należy do kompetencji organów podatkowych, to nie ulega wątpliwości, że obowiązek realizacji analizowanej zasady spoczywa na tych organach. Nie można zatem zgodzić się z prezentowanym niekiedy w literaturze poglądem, według którego zasada pisemności obowiązuje także podatnika, czego wyrazem jest obowiązek składania zeznań na określonych wzorach druków¹⁷, jak również ze stanowiskiem, że odstępstwem od zasady pisemności jest możliwość złożenia przez stronę podania w formie ustnej¹⁸. Przeciwno pierwszemu pogładowi przemawia fakt, że składanie deklaracji nie jest czynnością dokonywaną w postępowaniu podatkowym, co oznacza, że nie mają do niej zastosowania przepisy działu IV Ordynacji podatkowej normujące to postępowanie, w tym art. 126 konstytuujący zasadę pisemności. W przypadku drugiego stanowiska, jak trafnie zauważa B. Adamiak, strona ma prawo dokonywania w postępowaniu podatkowym czynności w formie ustnej (np. złożenia podania)¹⁹, a obowiązek realizacji zasady pisemności spoczywa na organie podatkowym, który jest zobligowany w takim przypadku sporządzić pisemny protokół.

¹⁷ B. Gruszczyński, *Komentarz do art. 126*, s. 483.

¹⁸ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 126*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, LEX/el. 2022.

¹⁹ B. Adamiak, *Komentarz do art. 126*, s. 560.

4. UWIERZYTELNIANIE PISM UTRWALONYCH
W POSTACI PAPIEROWEJ LUB ELEKTRONICZNEJ

Istotnym *novum* wprowadzonym w znowelizowanym art. 126 § 1 o.p. jest uregulowanie sposobów uwierzytelnienia pism utrwalonych w postaci papierowej lub elektronicznej²⁰. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej ten przepis, przyjęcie takiego rozwiązania umożliwi odejście od konieczności każdorazowego wskazywania dopuszczalnych sposobów podpisywania pism. Dotychczas rzeczywiście nie było ogólnego unormowania dotyczącego tego zagadnienia, natomiast przepisy Ordynacji podatkowej regulowały każdorazowo metody uwierzytelniania poszczególnych pism, takich jak np. decyzja (art. 210 pkt 8 o.p.), postanowienie (art. 217 pkt 7 o.p.), wezwanie (art. 159 § 2 o.p.), protokół (art. 173 § 2 o.p.), adnotacja (art. 177 § 1 o.p.), podanie (art. 168 § 3.). Po nowelizacji art. 126 o.p. przepisy te zostały utrzymane w mocy, z tym że zostały zmienione w ten sposób, iż nie regulują już wszystkich możliwych form uwierzytelniania tych pism, lecz jedynie wskazują na wymóg ich podpisania przez określone podmioty.

W myśl art. 126 § 1 o.p. uwierzytelnienie pisma utrwalonego w postaci papierowej polega na opatrzeniu go własnoręcznym podpisem, przy czym przepis ten nie wskazuje, kto powinien pismo podpisać. Można przyjąć, że co do zasady podpis składa osoba, która sporządziła pismo, jednak w przypadku wyżej wymienionych pism kwalifikowanych opatrzenie pisma podpisem należy do osób wprost wskazanych w obowiązujących przepisach. Analizowany przepis art. 126 § 1 o.p. nie normuje też szczegółowych wymogów dotyczących podpisu, a jedynie wskazuje, że ma to być podpis własnoręczny. Aktualność zachowują tu poglądy doktryny i orzecznictwa dotyczące podpisywania decyzji podatkowych, według których podpis nie musi być czytelny²¹, a ponadto wymóg złożenia podpisu własnoręcznego wyklucza możliwość wykonania go sposobem mechanicznym, np. przez odcisnięcie tzw. *facsimile* lub skopiowanie przy użyciu technik reprograficznych, takich jak fotografia, kserowanie, skanowanie itp. Jak trafnie zauważono w orzecznictwie, podpis powinien bowiem nie tylko wskazywać osobę, lecz także odzwierciedlać charakter jej pisma, by w ten sposób ułatwić identyfikację osoby, która złożyła podpis²².

²⁰ Dla potrzeb tego opracowania można w uproszczeniu przyjąć, że uwierzytelnienie jest procesem umożliwiającym identyfikację podmiotu, od którego pochodzi treść pisma.

²¹ Zob. wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 151/07, LEX/el. nr 541212.

²² Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 25 marca 2010 r., sygn. I SA/Po 178/10, LEX/el. nr 575098.

Warto zauważyć, że przepis art. 126 § 1 o.p. normujący wymóg opatrzenia pism utrwalonych w postaci papierowej własnoręcznym podpisem nie przewiduje żadnych wyjątków ani nie zastrzega, że mogą one wynikać z innych przepisów prawa podatkowego. Tymczasem utrzymano w mocy art. 210 § 1a o.p. wprowadzony do Ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2016 r., *expressis verbis* uchylający ten wymóg w odniesieniu do wskazanych w nim decyzji podatkowych. Stanowi on, że decyzja w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzana z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, może zamiast podpisu własnoręcznego osoby upoważnionej do jej wydania zawierać mechanicznie odtwarzany podpis tej osoby lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania. Rozwiązanie to spotkało się z oceną krytyczną – zarzucono mu, że brak własnoręcznego podpisu osoby upoważnionej do wydania decyzji uniemożliwia ocenę, czy dany akt rzeczywiście został wydany przez osobę, której podpis został naniesiony mechanicznie lub której imię i nazwisko zostało nadrukowane²³. Niemożliwe jest też ustalenie autentyczności takiego dokumentu, a to godzi w bezpieczeństwo obrotu prawnego²⁴. Argumenty te zachowują dzisiaj pełną aktualność, a ponadto po ostatniej nowelizacji zasady pisemności można dodatkowo postawić zarzut braku spójności analizowanego rozwiązania z art. 126 § 3 o.p., normującym zasady załatwiania spraw z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie. Stanowi on, że do takich pism nie mają zastosowania przepisy przewidujące wymóg opatrzenia pisma podpisem pracownika urzędu obsługującego ten organ, a ich uwierzytelnienie następuje przez opatrzenie kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. Jeśli przyjąć, że sporządzanie decyzji z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, o czym mowa w art. 201 § 1a o.p., jest równoznaczne z załatwianiem sprawy z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie, to należy w tym przypadku stosować zasady uwierzytelniania tych pism ustalone w art. 126 § 3 o.p., a więc opatrzyć je kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. W przypadku konieczności doręczenia takiego pisma osobie nieposiadającej elektronicznego adresu do doręczeń organ podatkowy powinien zastosować

²³ *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 1068.

²⁴ *Ibidem*.

doręczenie z wykorzystaniem publicznej usługi hybrydowej²⁵, czyli wygenerować decyzję w postaci elektronicznej, a następnie przekształcić ją na postać papierową i doręczyć adresatowi przez operatora pocztowego wyznaczonego na podstawie przepisów ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe do świadczenia usług powszechnych. Z punktu widzenia organu podatkowego decyzja ta będzie miała postać elektroniczną, wymagającą uwierzytelnienia kwalifikowaną pieczęcią urzędową tego organu. Powyższe uwagi uzasadniają wniosek, że skoro ustawodawca uregulował w art. 126 § 3 o.p. zasady załatwiania spraw z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie, to z momentem wejścia w życie tej regulacji przepis art. 210 § 1a o.p. powinien zostać uchylony, tym bardziej że, jak wyżej wskazano, regulacja w nim zawarta od początku była wadliwa.

Z kolei jeśli chodzi o uwierzytelnianie pism utrwalonych w postaci elektronicznej, to według postanowień art. 3 pkt 5 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE²⁶ oznacza ono proces elektroniczny umożliwiający identyfikację elektroniczną osoby fizycznej lub prawnej lub potwierdzenie pochodzenia oraz integralności weryfikowanych danych w postaci elektronicznej. W świetle art. 126 § 1 o.p. tak rozumiane uwierzytelnianie pism utrwalonych w postaci elektronicznej następuje przez opatrzenie ich podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego, z tym że w tym ostatnim przypadku wymagane jest dodatkowo wskazanie w treści pisma imienia i nazwiska osoby opatrującej dokument taką pieczęcią. Zastosowany w tym przepisie sposób wyliczenia form uwierzytelniania dokumentów sporządzonych w postaci elektronicznej budzi wątpliwości. Uważam, że uwierzytelnianie tych dokumentów powinno następować przez zastosowanie jednego ze wskazanych w tym artykule sposobów, a tymczasem z treści analizowanego przepisu wcale to jednoznacznie nie wynika. Mianowicie dwie pierwsze metody uwierzytelniania pism zostały

²⁵ Według definicji zawartej w art. 2 pkt 7 u.d.e. publiczna usługa hybrydowa to usługa pocztowa, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 886), świadczona przez operatora wyznaczonego, jeżeli nadawcą przesyłki listowej jest podmiot publiczny.

²⁶ Dz.U.UE.L.2014.257.73, dalej: rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014.

wymienione po przecinku, co może wskazywać, że stosuje się je łącznie. Z kolei dwie ostanie rozdzielono słowem „lub”, co może oznaczać, że pismo można opatrywać jednym z tych elementów bądź równocześnie obydwoma. Można się domyślać, że nie taki był zamysł ustawodawcy, a o sposobie zredagowania przepisu zawierającego wyliczenie form uwierzytelniania pism zdecydowały względy językowe, a nie logiczne. Gdyby ustawodawca kierował się tymi ostatnimi, to zastosowałby alternatywę rozłączną poprzez rozdzielenie każdego z wymienionych w art. 126 § 1 o.p. sposobów uwierzytelniania pism słowem „albo”²⁷.

Jak wyżej zaznaczono, pierwszym wymienionym w analizowanym przepisie sposobem uwierzytelnienia pisma utrwalonego w postaci elektronicznej jest opatrzenie go podpisem elektronicznym. W myśl definicji zawartej w art. 3 pkt 10 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 są nim dane w postaci elektronicznej, które zostały dołączone lub logicznie powiązane z innymi danymi w postaci elektronicznej, i które użyte są przez podpisującego jako podpis. W rozumieniu tego rozporządzenia danymi służącymi do składania podpisu elektronicznego są unikalne dane, których podpisujący używa do składania podpisu.

Drugim sposobem uwierzytelnienia pisma utrwalonego w postaci elektronicznej jest opatrzenie go podpisem zaufanym. Definicję tego podpisu zawiera art. 3 pkt 14a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne²⁸, stanowiący, że jest nim podpis elektroniczny, którego autentyczność i integralność są zapewniane przy użyciu pieczęci elektronicznej ministra właściwego do spraw informatyzacji, zawierający trzy następujące elementy:

- 1) dane identyfikujące osobę, ustalone na podstawie środka identyfikacji elektronicznej wydanego w systemie, o którym mowa w art. 20aa pkt 1 tej ustawy, obejmujące imię (imiona) i nazwisko oraz numer PESEL;
- 2) identyfikator środka identyfikacji elektronicznej, przy użyciu którego został złożony;
- 3) czas jego złożenia.

²⁷ Na marginesie warto zauważyć, że taki właśnie sposób wyliczenia form uwierzytelniania pism sporządzonych przez wierzyciela lub organ egzekucyjny w postaci elektronicznej zastosowano w art. 26e ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 479). Zob. M. Masternak, *Komentarz do art. 26e*, [w:] *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2021, s. 230.

²⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 570 ze zm.

Kolejna forma uwierzytelnienia pisma utrwalonego w postaci elektronicznej to podpis osobisty. Został on zdefiniowany w art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 6 sierpnia 2010 r. o dowodach osobistych²⁹ jako zaawansowany podpis elektroniczny w rozumieniu art. 3 pkt 11 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014, weryfikowany za pomocą certyfikatu podpisu osobistego. Certyfikat ten jest poświadczeniem elektronicznym, które przyporządkowuje dane służące do walidacji podpisu osobistego do posiadacza dowodu osobistego, potwierdzające dane tego posiadacza. Jest on umieszczany w warstwie elektronicznej dowodu osobistego osoby, która ma pełną zdolność do czynności prawnych, o ile przy składaniu wniosku o wydanie dowodu osobistego wyraziła zgodę na jego zamieszczenie, oraz osoby małoletniej, która ukończyła 13. rok życia, jeśli zgodę tę wyraził jej rodzic, opiekun prawny lub kurator. Warto dodać, że złożenie podpisu osobistego zdalnie wymaga użycia przez składającego podpis czytnika do e-dowodu osobistego oraz odpowiedniego oprogramowania komputerowego.

Ostatnim sposobem uwierzytelnienia pisma utrwalonego w postaci elektronicznej jest opatrzenie go kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego, ze wskazaniem w treści pisma imienia i nazwiska osoby opatrującej dokument taką pieczęcią. Należy wyjaśnić, że pieczęcią elektroniczną w rozumieniu art. 3 pkt 25 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 są dane w postaci elektronicznej dodane do innych danych w postaci elektronicznej lub logicznie z nimi powiązane, aby zapewnić autentyczność pochodzenia oraz integralność powiązanych danych, natomiast kwalifikowana pieczęć elektroniczna to zaawansowana pieczęć elektroniczna, która została złożona za pomocą kwalifikowanego urządzenia do składania pieczęci elektronicznej i która opiera się na kwalifikowanym certyfikacie pieczęci elektronicznej (art. 3 pkt 27 cytowanego wyżej rozporządzenia). Kwalifikowana pieczęć elektroniczna korzysta z domniemania integralności danych i autentyczności pochodzenia tych danych, z którymi jest ona powiązana (art. 35 ust. 2 powołanego rozporządzenia). Do opatrzenia dokumentu taką pieczęcią nie jest potrzebny bezpośredni udział człowieka – jest ona tworzona automatycznie³⁰. Dlatego można mieć wątpliwości co do zasadności wprowadzenia w art. 126 § 1 o.p.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 332.

³⁰ *Zaawansowana pieczęć elektroniczna*, [w:] *ePodręcznik. e-usługi publiczne*, b.d., https://epodrecznik.mc.gov.pl/mediawiki/index.php?title=Zaawansowana_pieczęć_elektroniczna (dostęp: 28.04.2022).

wymogu wskazania w treści pisma uwierzytelnionego pieczęcią elektroniczną imienia i nazwiska osoby opatrującej dokument taką pieczęcią. Wątpliwość tę potęguje fakt, że twórcy tych rozwiązań w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej te zmiany podkreślają zalety wykorzystania kwalifikowanej pieczęci elektronicznej, polegające na tym, że opatrywanie nią pism następuje w sposób automatyczny, co zabezpiecza organy podatkowe przed błędami ludzkimi, w przypadku gdyby kwalifikowana pieczęć elektroniczna organu mogła być składana przez liczne osoby reprezentujące ten organ³¹.

Należy zauważyć, że z treści art. 126 § 1 o.p. wynika, iż wskazane w nim sposoby uwierzytelniania pism są równoważne, a tym samym organ podatkowy ma prawo według swego wyboru uwierzytelniać pisma utrwalane w postaci papierowej lub elektronicznej przy zastosowaniu jednego ze wskazanych w nim sposobów. Tymczasem dalsze przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, normujące postępowanie podatkowe, wprowadzają w tym zakresie pewne ograniczenia. Po pierwsze, z przepisów określających składniki poszczególnych pism sporządzanych w postępowaniu podatkowym, takich jak decyzje, postanowienia, wezwania, wynika, że jednym z obligatoryjnych elementów tych aktów jest podpis osoby upoważnionej, natomiast nie przewidują one możliwości opatrywania tego rodzaju dokumentów pieczęcią elektroniczną. Nie wydaje się, aby można było pieczęć taką podciągnąć pod pojęcie „podpisu”. To ostatnie obejmuje podpis własnoręczny, elektroniczny, zaufany oraz osobisty, natomiast nie mieści się w nim pieczęć elektroniczna. Mamy tu zatem do czynienia z brakiem spójności pomiędzy ogólnymi rozwiązaniami dotyczącymi uwierzytelniania pism przyjętymi w art. 126 § 1 o.p. i wspomnianymi wyżej uregulowaniami dotyczącymi składników poszczególnych pism. Podobny brak zharmonizowania przepisów normujących zasady uwierzytelniania pism ma miejsce w przypadku pism kierowanych przez stronę do organu podatkowego. Według art. 126 § 4 o.p. do opatrywania podpisami i pieczęciami pism kierowanych do organów podatkowych sporządzanych na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej stosuje się przepis art. 126 § 1 o.p. Nietrudno zauważyć, że przepis ten nie będzie miał pełnego zastosowania do podań wnoszonych do organu podatkowego. Mianowicie nie będzie możliwe ich uwierzytelnianie za pomocą pieczęci urzędowej, już choćby z tego powodu, że art. 126 § 1 o.p. przewiduje uwierzytelnianie pism przez opatrzenie ich pieczęcią urzędową organu podatkowego. Znalazło to

³¹ Sejm IX kadencji, Druk nr 239, s. 90.

zresztą wyraz w znowelizowanym art. 168 § 3 o.p., w którym jako sposób uwierzytelnienia podania wnoszonego do organu podatkowego na piśmie wskazano opatrzenie go podpisem, a słusznie pominięto kwalifikowaną pieczęć urzędową. Jest to rozwiązanie prawidłowe, jednak nie do końca spójne z treścią art. 126 § 4 o.p., który – jak już wcześniej wskazano – stanowi, że do opatrywania podpisami i pieczęciami pism kierowanych do organów podatkowych sporządzanych na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej stosuje się wprost przepis art. 126 § 1 o.p. przewidujący opatrywanie pism między innymi pieczęcią urzędową.

5. PODSUMOWANIE

Przedstawione w artykule rozważania poświęcone zasadzie pisemności uzasadniają wniosek, że ostatnia nowelizacja przepisów dotyczących tej zasady nie spowodowała zmiany jej treści, lecz doprecyzowała jej istotę, a także ujednoliciła i uporządkowała terminologię odnoszącą się do utrwalania czynności dokonywanych w postępowaniu podatkowym w tradycyjnej postaci papierowej oraz elektronicznej. Na pozytywną ocenę zasługuje uregulowanie w art. 126 § 1 o.p., konstytuującym zasadę pisemności, sposobów uwierzytelniania pism utrwalonych w obu tych postaciach. Nie oznacza to jednak, że nowa regulacja nie ma wad. Jedną z nich jest zasygnalizowany w treści artykułu brak odpowiedniego zharmonizowania przepisów normujących sporządzanie poszczególnych rodzajów pism z nową regulacją zasady pisemności. W szczególności krytycznie należy się odnieść do pozostawienia w mocy art. 210 § 3 o.p. normującego zasady uwierzytelniania pism sporządzanych przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego. Zasadny wydaje się wniosek *de lege ferenda*, aby – z uwagi na wyczerpujące uregulowanie tego zagadnienia w art. 126 o.p. – przepis uchylić. Pożądane byłoby również wyraźne wskazanie w treści art. 126 § 1 o.p., że uregulowana w nim zasada pisemności ma zastosowanie nie tylko do załatwiania spraw podatkowych, lecz również do ich prowadzenia.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Komentarz do art. 14*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996.
- Adamiak B., *Komentarz do art. 126*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007.

- Encyklopedia PWN*, hasło: *pismo*, b.d., <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/pismo;3957699.html> (dostęp: 24.02.2022).
- Gruszczyński B., *Komentarz do art. 126*, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Iserzon E., *Komentarz do art. 11*, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1970.
- Masternak M., *Komentarz do art. 26e*, [w:] *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2021.
- Masternak M., *Komentarz do art. 126*, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002.
- Ochendowski E., *Postępowanie administracyjne ogólne, egzekucyjne i sądowniczo-administracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2014.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 126*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, LEX/el. 2022.
- Sejm IX kadencji, Druk nr 239, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/D1349ADC36052E93C125850C003768C9/%24File/239.pdf> (dostęp: 28.04.2022).
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *pisemnie*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/slowniki/pisemnie.html> (dostęp: 24.02.2022).
- Zaawansowana pieczęć elektroniczna*, [w:] *ePodręcznik. e-usługi publiczne*, b.d., https://epodrecznik.mc.gov.pl/mediawiki/index.php?title=Zaawansowana_piecze%C5%82_elektroniczna (dostęp: 28.04.2022).
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998.

GENERAL PRINCIPLE OF WRITING IN TAX PROCEEDINGS

Summary. The subject of the article is an analysis of the principle of writing, which is one of the general principles of tax proceedings. The aim of the study is to establish and explain the essence of this principle and the requirements related to its implementation, taking into account recent changes to the provisions constituting the said principle, including the newly regulated methods of authentication of letters recorded in paper or electronic form. The author tries to answer the question whether these changes are limited to ordering and standardizing the terminology used in the Tax Ordinance and the Electronic Service Act, or whether they shape the content of the rules of writing anew. The article also includes an assessment of the current regulation and *de lege ferenda* conclusions regarding this principle.

Keywords: general principles of tax proceedings, the principle of writing, authentication of documents, handwritten, electronic, trusted, personal signature, electronic seal

OGRANICZENIE ZAKRESU STOSOWANIA W POLSCE AUTORYZOWANEGO PODEJŚCIA OECD DOTYCZĄCEGO PRZYPISYWANIA ZYSKU DO ZAGRANICZNEGO ZAKŁADU

Streszczenie. W artykule omówiono zagadnienia dotyczące stosowania przepisów w zakresie przypisywania zysku do zagranicznego zakładu – wynikających zarówno z umów podatkowych, jak i przepisów krajowych po ich zmianie od 2019 r. Wskazano na błędnie przyjęte w polskich ustawach podatkowych dotyczących opodatkowania dochodu założenie o tożsamości relacji pomiędzy zagranicznym zakładem i jednostką macierzystą z relacjami pomiędzy podmiotami powiązanymi. W konsekwencji tego założenia od 2019 r. stosowanie przepisów krajowych dotyczących zagranicznego zakładu prowadzi do zjawiska podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania dochodu.

Słowa kluczowe: zagraniczny zakład, autoryzowane podejście OECD, przypisywanie zysku, podmioty powiązane

* Doktor nauk o polityce publicznej, Centrum Analiz i Studiów Podatkowych Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, e-mail: monika.laskowska1@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-5094-2280>



Data wpływu: 6.04.2022 r. Data akceptacji: 14.06.2022 r.

© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Przyczynkiem do niniejszego artykułu jest zakończenie w marcu 2022 r. procedury ratyfikacji protokołu zmieniającego postanowienia umowy podatkowej pomiędzy Polską i Holandią¹. Umowa polsko-holenderska staje się tym samym pierwszą umową podatkową zawartą przez Polskę², do której wprowadzono nową treść postanowień dotyczących przypisywania zysku³ do zakładu w brzmieniu uzgodnionym w Modelowej Konwencji OECD (2010)⁴. Zmiana ta implikuje konieczność postawienia zasadniczego pytania o możliwość stosowania autoryzowanego podejścia OECD (*Authorised OECD Approach*, dalej: AOA) do przypisywania zysku do zakładu w Polsce. Nowy kontekst dla tak postawionego pytania stwarzają również wprowadzone od 2019 r. zmiany przepisów krajowych⁵, na mocy których doszło do utożsamienia sposobu przypisywania zysku pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą ze sposobem, jaki należy stosować w przypadku podmiotów powiązanych.

Z uwagi na złożony charakter przedstawionego pytania przydatne będzie postawienie kilku tez pomocniczych dotyczących przypisywania zysku

¹ Protokół z dnia 29 października 2020 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów o zmianie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie dnia 13 lutego 2002 roku, oraz Protokołu, podpisanego w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/6444/protokol-tk-polski.pdf> (dostęp: 31.01.2022), dalej: Protokół holenderski lub Protokół (2020).

² Wykaz umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, których stroną jest Polska – zob. Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> (dostęp: 31.01.2022), dalej: umowy podatkowe.

³ Pojęcie zysku zostało zaczerpnięte z Modelowej Konwencji OECD i będzie stosowane na potrzeby niniejszego artykułu jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich wypracowania odpowiednio przez przedsiębiorstwo działające poprzez zakłady w różnych jurysdykcjach podatkowych lub przez podmioty powiązane. Podstawa opodatkowania podatników jest suwerennie kształtowana przez ustawodawstwa wewnętrzne poszczególnych państw indywidualnie.

⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing, Paris 2010, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-en (dostęp: 31.01.2022), dalej: MK OECD (2010) lub Komentarz (2010).

⁵ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

do zakładu. Po pierwsze, treść Komentarza OECD (2008)⁶ zawiera część uzgodnień stanowiących autoryzowane podejście OECD w zakresie przypisywania zysku do zakładu. Po drugie, do umowy holenderskiej w wersji zaktualizowanej Protokołem (2020) powinno mieć zastosowanie po raz pierwszy autoryzowane podejście OECD w pełnej wersji z 2010 r. Po trzecie, treść przepisów krajowych dotyczących zagranicznego zakładu po 2019 r. nie zapewnia możliwości stosowania autoryzowanego podejścia OECD zarówno w wersji z 2008 r., jak i z 2010 r. na gruncie krajowym. Po czwarte, podatkowe traktowanie zakładu nie może być tożsame z traktowaniem podmiotów powiązanych, a przyjęte w Polsce rozwiązanie oddala praktykę od autoryzowanego podejścia OECD⁷.

W artykule przedstawiono najistotniejsze rezultaty analizy przeprowadzonej metodą porównawczą w zakresie treści Komentarza OECD z 2008 r. i 2010 r. Pozwoliła ona na ustalenie znaczenia zmiany brzmienia art. 7 MK OECD dokonanego w 2010 r.⁸, a w szczególności ustępów 1–3. Wskazano istotne dla postawionego pytania podobieństwa i różnice treści Komentarza OECD w dwóch wymienionych wersjach oraz sprecyzowano zakres i moment wprowadzenia autoryzowanego podejścia OECD w Komentarzu do KM OECD. Identyfikacja podobieństw pomiędzy komentarzami pozwoliła na ustalenie tych elementów interpretacyjnych, które OECD uznało za mające jednakowe zastosowanie do dwóch brzmień tego postanowienia. Przedstawione zostały również krytyczne uwagi do zmian w przepisach krajowych związanych ze zrównaniem w ustawach podatkowych pojęcia podmiotu powiązanego z zagranicznym zakładem, co stanowi o istotnym ograniczeniu możliwości stosowania AOA w Polsce.

⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing, Paris 2008, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en (dostęp: 31.01.2022), dalej: MK OECD (2008) lub Komentarz (2008).

⁷ Przeciwnie H. Litwińczuk, *Wpływ regulacji krajowych o cenach transferowych na ustalenie zysku zagranicznego zakładu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11, s. 12–22.

⁸ Treść postanowienia art. 7 MK OECD pozostaje niezmienną od 2010 r. Późniejsze zmiany treści MK OECD, w szczególności klauzule antyabuzywne, nie wpływają na omawiane zagadnienie. Polskie umowy podatkowe zawierają treść art. 7 MK OECD z 2008 r. (wyjątek stanowi komentowana umowa polsko-holenderska).

2. ZNACZENIE ZMIAN TREŚCI POSTANOWIENIA ART. 7 MK OECD ORAZ KOMENTARZA DO NIEGO

W 2008 r. OECD opublikowało raport dotyczący przypisania zysku do zakładu⁹, stanowiący autoryzowane podejście OECD. Jego celem było wypracowanie najlepszej możliwej praktyki w zakresie przypisywania zysku do zakładu, bez uwzględnienia ówczesnych praktyk różnych państw. W konsekwencji niektóre nowe rekomendacje nie odpowiadały ówczesnemu brzmieniu art. 7 MK OECD. W związku z tym wyłącznie część ustaleń z Raportu (2008), która była zgodna z treścią art. 7 MK OECD, została przyjęta jako komentarz do tamtejszej wersji postanowienia i stanowi Komentarz (2008).

Kolejnym efektem tego raportu była konieczność dostosowania treści postanowienia do nowo wypracowanych rekomendacji. W 2010 r. OECD przyjęło nowe brzmienie art. 7, które zostało opublikowane w MK OECD (2010). Następnie w zaktualizowanym Komentarzu (2010) ujęto wszystkie założenia wynikające z AOA, a sam Raport (2008) po kosmetycznych zmianach zaktualizowany został jako Raport (2010)¹⁰ i stanowi oficjalne rekomendacje OECD do nowego brzmienia art. 7 MK OECD. W zaktualizowanym Komentarzu (2010) podkreślono, że wprowadzie konkluzje i interpretacje zawarte w Raporcie (2010) są identyczne z tymi zawartymi w Raporcie (2008), wersja Raportu (2010) bierze pod uwagę nowe postanowienia art. 7 MK OECD. Do poprzedniego brzmienia art. 7 (przed zmianą z 2010 r.) należy zatem stosować Komentarz (2008), który został również zawarty w aneksie do Komentarza (2010) do art. 7 MK OECD¹¹.

Umowy podatkowe podpisane przez Polskę zawierają art. 7 wzorowany na brzmieniu zawartym w MK OECD (2008). Dotyczy to również umów, które zostały zawarte przed 2008 r. Wyjątek stanowi renegotjowana umowa polsko-holenderska, która będzie dotyczyła dochodów osiągniętych

⁹ OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishment 2008*, Paris 2008, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (dostęp: 10.01.2022), dalej: Raport (2008).

¹⁰ OECD, *Report on attribution of profits to permanent establishment 2010*, Paris 2010, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (dostęp: 10.01.2022), dalej: Raport (2010).

¹¹ Aneks do Komentarza (2010) do art. 7 MK OECD (2010) stanowi Komentarz (2008) w zakresie interpretacji art. 7 MK OECD (2008), dalej: Komentarz OECD (2008). Numeracja i treść w aneksie do Komentarza (2010) są identyczne jak w Komentarzu (2008).

po 31 grudnia 2022 r. Istotnym założeniem dla dalszych rozważań jest przyjęcie przez autorkę rekomendacji OECD dotyczących stosowania wykładni dynamicznej do interpretacji postanowień umów podatkowych¹². Oznacza to, że do umów podatkowych podpisanych przez Polskę, zawierających postanowienia dotyczące przypisywania zysku do zakładu zgodne z brzmieniem zaproponowanym w MK OECD (2008)¹³ będzie miał zastosowanie Komentarz (2008). Natomiast do renegocjowanej umowy polsko-holenderskiej zastosowanie powinien znaleźć zaktualizowany Komentarz (2010).

3. POJĘCIE ZYSKU PRZYPISANEGO DO ZAKŁADU

W toku stosowania art. 7 MK OECD (2008) pojawiły się odmienne interpretacje pojęcia zysku przedsiębiorstwa (*profits of an enterprise*), co do którego umowa daje państwu źródła prawo do jego opodatkowania. Interpretacje te ukształtowały się na dwa odrębne sposoby, a mianowicie jako podejście dotyczące odpowiedniej działalności gospodarczej (*relevant business activity*, dalej: RBA) lub jako podejście dotyczące funkcjonalnie odrębnego podmiotu (*functionally separate entity*, dalej: FSE). Konsensus wypracowany w 2008 r. potwierdził, że autoryzowanym podejściem jest koncepcja funkcjonalnie odrębnego podmiotu, stanowiąca preferowaną interpretację pojęcia zysku zakładu¹⁴, zarówno w wersji 2008, jak i 2010.

Chcąc zrozumieć znaczenie tego konsensusu, należy przybliżyć zakres stosowania RBA. Pojawiło się ono w praktyce niektórych państw w związku

¹² Preambuła do OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998*, OECD Publishing, Paris 1998, pkt 35, s. 16 i kolejne, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en#page17 (dostęp: 31.01.2022). W literaturze przedmiotu dostępne są jednak przeciwne stanowiska: M. Lang, F. Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, „Australian Tax Forum” 2008, no. 23, s. 95–108; M. van der Weijden, *OECD Commentaries – how they affect interpretation of double tax treaties after adoption*, 2021, <https://www.debrauw.com/articles/oecd-commentaries-how-they-affect-interpretation-of-double-tax-treaties-after-adoption> (dostęp: 31.01.2022).

¹³ Umowy podatkowe (poza Protokołem holenderskim) podpisane przez Polskę zawierają brzmienie art. 7 wzorowane na art. 7 MK OECD (2008), które pozostaje niezmienione co najmniej od 1992 r., por. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992*, OECD Publishing, Paris 1992, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en#page25 (dostęp: 31.01.2022).

¹⁴ Raport (2008), sekcja C, pkt 78; Raport (2010), sekcja C, pkt 50.

z interpretacją pojęcia zysku przedsiębiorstwa zawartego w art. 7 ust. 1 MK OECD (2008) (dalej: zdanie drugie)¹⁵. Państwa te uznały, że art. 7 ust. 1 MK OECD (2008) daje im prawo do ograniczenia zysków, które mogą być przypisane do zakładu. Ich zdaniem zyski takie nie mogą bowiem przekroczyć zysków, które całe przedsiębiorstwo osiąga z odpowiedniej działalności gospodarczej. Jeśli zatem odpowiednia działalność gospodarcza obejmuje operacje gospodarcze prowadzone przez inne części przedsiębiorstwa, z których wynika strata, pomniejszy ona zyski, które mogłyby być przypisane do danego zakładu, ponieważ taka strata pomniejsza zyski przedsiębiorstwa jako całości z tej odpowiedniej działalności gospodarczej. Pomocny w zrozumieniu tego podejścia będzie przykład, choć należy podkreślić, że pomiędzy państwami stosującymi podejście RBA istnieją różnice w określeniu, co należy rozumieć przez odpowiednią działalność gospodarczą. Załóżmy zatem, że RBA dotyczy konkretnej kategorii wyrobów, która obejmuje wszystkie ogniwa tworzenia wartości w tej kategorii (począwszy od badania i rozwoju, przez produkcję, po dystrybucję produktów w danej kategorii). Wydatki na technologię produkcji tych wyrobów zostały poniesione przez część przedsiębiorstwa (lub inny podmiot powiązany). Komercjalizacja nowych wyrobów nie przyniosła oczekiwanych zysków ze sprzedaży wyrobów w danej kategorii, a wręcz odnotowano stratę. W konsekwencji zakończono produkcję tej kategorii wyrobów. Przy podejściu RBA nie jest możliwe, aby alokować zyski do zakładu wykonującego ograniczoną działalność dystrybucyjną, skoro na całej kategorii wyrobów przedsiębiorstwo ustaliło stratę.

Komentarz do MK OECD (2008) wskazywał, że taka praktyka jest sprzeczna z treścią kolejnego ustępu, czyli art. 7 ust. 2 MK OECD (2008)¹⁶.

¹⁵ Art. 7 ust. 1 MK OECD (2008): „Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą przez położony w tym państwie zakład. Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi taką działalność gospodarczą, to zyski tego przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, ale tylko do wysokości, która może zostać przypisana do tego zakładu”.

¹⁶ Art. 7 ust. 2 MK OECD (2008): „Z zastrzeżeniem ustępu 3, gdy przedsiębiorstwo umawiającego się państwa prowadzi działalność gospodarczą w drugim państwie poprzez położony tam zakład, wtedy w każdym umawiającym się państwie należy przypisać temu zakładowi takie zyski, które on mógłby osiągnąć, gdyby ten zakład był odrębnym i samodzielny przedsiębiorstwem wykonującym taką samą lub podobną działalność w tych samych lub podobnych warunkach i działając całkowicie niezależnie od przedsiębiorstwa, którego jest zakładem”.

Postanowienia ustępu 2 stanowią bowiem kontekst, w którym drugie zdanie w ustępie 1 powinno być interpretowane i umożliwia przypisanie zysków do zakładu, mimo że przedsiębiorstwo jako całość nie osiągnęło zysków¹⁷. Rozbieżności stosowania zdania drugiego spowodowały konieczność zmiany jego brzmienia przez dodanie bezpośredniego odniesienia do ustępu 2¹⁸.

Podsumowując, zmiany brzmienia komentowanego postanowienia wynikają z rozbieżności indywidualnych praktyk w niektórych państwach, dotyczących jego restrykcyjnej mocy. Praktyki te nie są jednak zgodne z dominującą interpretacją wskazaną w Komentarzu do MK OECD (2008). Nowe brzmienie ma na celu potwierdzenie podejścia FSE jako wynikającego wprost z treści postanowienia w sposób niebudzący dalszych rozbieżności. Tym samym dla państw niestosujących podejścia restrykcyjnego RBA (takich jak Polska), czyli preferujących podejście FSE, zmiana treści zdania drugiego nie wniosła modyfikacji do praktyki stosowania wskazanego postanowienia.

4. FIKCJA ODREBNEGO PODMIOTU W PRZYPADKU ZAKŁADU

Podstawową regułą określającą status zakładu na podstawie zarówno nowego, jak i poprzedniego brzmienia art. 7 MK OECD jest podejście do zakładu jak do odrębnego podmiotu (*separate entity approach*). Zarówno treść art. 7 w nowej i poprzedniej wersji¹⁹, jak i komentarz do tego

¹⁷ Komentarz (2010), pkt 11.

¹⁸ Art. 7 ust. 1 MK OECD (2010): „Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi taką działalność gospodarczą, to zyski, które mogą być przypisane do zakładu stosownie do ustępu 2, mogą być opodatkowane w drugim państwie”.

¹⁹ Art. 7 ust. 2 OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Publishing, Paris 2005, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2005-en (dostęp: 31.01.2022), dalej: Komentarz (2005) i MK OECD (2008): „[...] there shall in each Contracting State be attributed to permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment” oraz art. 7 ust. 2 MK OECD (2010): „[...] the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the parts of the enterprise”.

postanowienia²⁰ zawierają odpowiednie odniesienia. Wskazuje się zatem na cechy odrębności i samodzielności (*a distinct and separate enterprise*) w poprzednim brzmieniu. Natomiast w nowym brzmieniu MK OECD posługuje się sformułowaniem dotyczącym odrębności i niezależności (*a separate and independent enterprise*)²¹. W obu wersjach postanowienia mamy do czynienia z określeniem *separate*, czyli „odrębny”, co potwierdza, że odnoszą się one do konieczności stosowania podejścia odrębnego podmiotu.

Ta sama koncepcja fikcyjnego traktowania dwóch przedsiębiorstw do celów podatkowych jako odrębnych podmiotów ma zastosowanie w przypadku przedsiębiorstw powiązanych²², objętych odrębnymi postanowieniami art. 9 MK OECD. W przypadku przedsiębiorstw powiązanych zalecenia o konieczności stosowania podejścia jak do odrębnych podmiotów zawarte zostały w Komentarzu do art. 9 MK OECD i Wytycznych OECD dla korporacji międzynarodowych i administracji podatkowych w zakresie cen transferowych²³.

Fikcja dotycząca przyjęcia do celów podatkowych koncepcji odrębnych podmiotów oznacza konieczność zastosowania odniesień lub porównań do podmiotów niezależnych w celu ustalenia prawidłowości przypisania zysku, czy to pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą, czy pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi. Przyjęcie tej fikcji nie oznacza jednak, że zakład należy traktować jak przedsiębiorstwo powiązane bądź też, że relacje zakładu z jednostką macierzystą zostały zrównane z relacjami pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi. Obie relacje do celów podatkowych są analizowane na podstawie tej samej koncepcji, ale w sposób istotnie różny, co wynika z odmienności relacji pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą w porównaniu z relacjami pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi. Odmienności nie zostają zniwelowane, nawet przyjmując tożsamą

²⁰ Pkt 11 Komentarza (2005) oraz pkt 14 Komentarza (2008), pkt 14 Komentarza (2010).

²¹ W Protokole holenderskim zostało to przetłumaczone jako „odrębne i niezależne”.

²² Pojęcie przedsiębiorstw powiązanych wykorzystywane w umowach podatkowych nie jest tożsame z pojęciem podmiotów powiązanych zdefiniowanych w przepisach krajowych, mimo że znacząca część podmiotów będzie wspólna dla tych dwóch grup. Autorka wykorzystuje pojęcie przedsiębiorstw powiązanych, odnosząc się do ich właściwego znaczenia wynikającego z MK OECD. W pozostałych przypadkach będzie stosowane pojęcie podmiotów powiązanych.

²³ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/Oe655865-en>, dalej: Wytyczne OECD (2022), sformułowanie to występuje również w poprzednich wersjach Wytycznych.

fikcję do ustalenia podziału zysku w prawidłowej wysokości w odpowiedniej jurysdykcji podatkowej. Niepodważalnym dowodem istnienia różnic jest pozostawienie odrębnych postanowień umownych dotyczących zakładu (art. 7 MK OECD) oraz przedsiębiorstw powiązanych (art. 9 MK OECD), a także odrębnych szczegółowych rekomendacji w zakresie interpretacji wynikających odpowiednio z Raportu (2008), Raportu (2010) oraz Wytycznych OECD (2022). Najważniejsze z różnic zostaną omówione w dalszej części artykułu. Niemniej jednak w toku dalszej ewolucji rekomendacji dotyczących przypisywania zysku pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi lub pomiędzy zakładem i innymi częściami przedsiębiorstwa OECD zidentyfikowało szczegółowe zagadnienia odróżniające te dwie relacje, wpływające istotnie na wynik podatkowy²⁴.

Konkludując, wskazane podobieństwo stosowania art. 7 MK OECD w poprzednim (2008) i nowym (2010) brzmieniu dotyczy obowiązku przyjęcia do celów podatkowych fikcji odrębności podmiotów w przypadku zakładu w relacji do pozostałej części przedsiębiorstwa. Założenie to ma zastosowanie do zakładu i do relacji pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi. Zastosowanie wskazanej koncepcji w obu przypadkach nie wymaga, aby dodatkowo tworzyć kolejną fikcję, jakoby zagraniczny zakład i jednostka macierzysta były względem siebie przedsiębiorstwami powiązаныmi. Rozdzielność postanowień umownych dotyczących przypisywania zysku do zakładu (art. 7 MK OECD) oraz podziału zysku pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi (art. 9 MK OECD) stanowi jeden z najbardziej bezpośrednich dowodów na brak możliwości uspołnienia tych dwóch zagadnień. Należy przy tym wskazać, że o statusie zakładu, w tym przyjęciu fikcji odrębności zakładu, świadczy koncepcja odrębnych podmiotów, a nie zasada *arm's length*.

5. STOSOWANIE ZASADY *ARM'S LENGTH*

Zarówno w Komentarzu (2008) do art. 7 MK OECD, jak i poprzednich, czyli jeszcze przed jego aktualizacją w 2010 r., przywoływana była zasada *arm's length* jako reguła przypisywania zysków do zakładu. Zyski

²⁴ OECD, *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, BEPS Action 7, Paris 2018, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf> (dostęp: 31.01.2022), dalej: Dodatkowy raport PE.

zakładu powinny być bowiem ustalane z uwzględnieniem warunków i cen obowiązujących na otwartym rynku, co koresponduje z zasadą *arm's length* omawianą w Komentarzu do art. 9 MK OECD, odnoszącego się do przedsiębiorstw powiązanych²⁵.

Praktyka stosowania zasady *arm's length* dla przedsiębiorstw powiązanych jest systematycznie rozwijana, prowadząc do wypracowania na forum OECD konsensusu pomiędzy państwami członkowskimi w zakresie jej stosowania. Konsensus ten utrwalony został w Wytycznych OECD (1995)²⁶ i wcześniejszych raportach dotyczących interpretacji art. 9 MK OECD²⁷. Jednakże praktyka dotycząca stosowania tej zasady w przypadku zakładu stawała się coraz bardziej zróżnicowana i do 2008 r. nie było żadnego międzynarodowego dokumentu, który by ją ujedynolicał. W tej sytuacji prace nad Raportem (2008) miały na celu sprawdzenie, w jakim stopniu Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych mogłyby mieć zastosowanie w przypadku zakładu i jakie ewentualnie zostaną zidentyfikowane różnice w stosowaniu tej samej zasady dla przedsiębiorstw powiązanych oraz dla zakładu.

Z tego też względu, zdaniem autorki, błędna byłaby konkluzja, że dopiero dodanie do nowego brzmienia ustępu 2²⁸ sformułowań dotyczących funkcji, aktywów i ryzyk utożsamianych z zasadą *arm's length* uruchamia możliwość stosowania tej zasady w przypadku zakładu. Nowe sformułowanie nakłada na państwa obowiązek wzięcia pod uwagę przy ustalaniu zysków przypisanych do zakładu takich czynników, jak wykonywane funkcje,

²⁵ Komentarz OECD (2008), pkt 14.

²⁶ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris 1995, [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(95\)31&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(95)31&docLanguage=En) (dostęp: 10.01.2022), dalej: Wytyczne OECD (1995).

²⁷ OECD, *Transfer Pricing, Corresponding Adjustment and the Mutual Agreement Procedure*, Paris 1982, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_80c6517b-en#page1 (dostęp: 10.01.2022).

²⁸ Art. 7 ust. 2 MK OECD (2010): „Na potrzeby niniejszego artykułu oraz art. 23a, 23b zyski, które są przypisane do zakładu w każdym umawiającym się państwie, o których mowa w ustępie 1, są zyskami, które taki zakład mógłby osiągnąć, w szczególności uwzględniając jego operacje (ang. *dealings*) z innymi częściami przedsiębiorstwa, gdyby był odrębnym i niezależnym przedsiębiorstwem zaangażowanym w tę samą lub podobną działalność w tych samych lub podobnych warunkach, biorąc pod uwagę wykonywane funkcje, wykorzystywane aktywa oraz ponoszone ryzyka przez to przedsiębiorstwo poprzez ten zakład oraz inne części przedsiębiorstwa”.

wykorzystywane aktywa oraz ponoszone przez to przedsiębiorstwo ryzyka, stanowiące tzw. analizę funkcjonalną. Należy przy tym podkreślić, że analiza funkcjonalna jest istotna, ale jest tylko częścią stosowania zasady *arm's length* i nie jest z nią tożsama. Przyjęcie przeciwnego założenia mogłoby prowadzić do wniosków sprzecznych z regułami stosowania zasady *arm's length*. To analiza porównawcza, następująca po analizie funkcjonalnej, uważana jest za rdzeń stosowania komentowanej zasady²⁹. Treść zasady *arm's length* została przywołana w art. 9 ust. 1 MK OECD³⁰ jako podstawy weryfikacji prawidłowości podziału zysku pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi. Samo brzmienie art. 9 ust. 1 MK OECD (niezmienione od 1963 r.) oraz komentarz do niego, ustanawiające warunki konieczne stosowania zasady *arm's length*, w ogóle nie odnosi się do funkcji, aktywów i ryzyk. Dopiero Komentarz do art. 9 MK OECD (2008) w preambule odsyła do odrębnego raportu, czyli Wytycznych OECD (1995) i ich kolejnych wersji³¹. Wytyczne te stanowią wskazówki dla państw członkowskich OECD dotyczące stosowania zasady *arm's length*, która w drodze międzynarodowego konsensusu została przyjęta jako narzędzie do weryfikacji cen transferowych, w tym ustalania na potrzeby podatkowe wartości transakcji ponadgranicznych pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi³². Z tego też względu w kolejno aktualizowanych Komentarzach do art. 9 MK OECD, łącznie z ich najnowszą edycją z 2022 r.³³, nie ma odniesienia do funkcji, aktywów i ryzyk. Dopiero w Wytycznych OECD wskazuje się analizę funkcjonalną jako jeden z pięciu czynników, które są pomocne we właściwym wyznaczeniu faktycznej transakcji zawartej pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi, podlegającej weryfikacji w ramach stosowania zasady *arm's length*³⁴.

W treści Komentarza OECD (2008) do art. 7 MK OECD kontynuowana jest zasada wskazana również w poprzednich komentarzach, mówiąca, że w celu określenia zysków, które mogłyby być zrealizowane przez zakład, należy zastosować podejście w dwóch krokach³⁵. Po pierwsze, należy

²⁹ Wytyczne OECD (2022), pkt 1.6.

³⁰ Ibidem.

³¹ Najnowsza aktualizacja zawarta jest w Wytycznych OECD (2022).

³² Wytyczne OECD (2022), pkt 1.1 oraz 1.14–1.15.

³³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

³⁴ Wytyczne OECD (2017), pkt 1.36.

³⁵ Komentarz OECD (2008), pkt 17.

dokonać identyfikacji działalności wykonywanej za pośrednictwem zakładu, poprzez analizę faktyczną i funkcjonalną. W tym celu właściwe będzie wykorzystanie Wytycznych OECD. Po drugie, wynagrodzenie za wszystkie operacje (*dealings*) pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą powinno zostać określone poprzez zastosowanie analogii do reguł rozwiniętych do celów stosowania zasady *arm's length* pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi. Analogia ta powinna odnosić się do wykonywanych funkcji, wykorzystywanych aktywów i ponoszonych ryzyk³⁶. W Komentarzu (2008), podobnie jak w zaktualizowanym Komentarzu (2010), podkreśla się, że drugą częścią zastosowania fikcji odrębności zakładu jest przyjęcie zasad wynikających z zasady *arm's length*, które również mają zastosowanie do sytuacji objętych zakresem art. 9 MK OECD. Jednak w relacjach pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą oraz pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi istnieją znaczące różnice.

Dodanie w nowym brzmieniu art. 7 ust. 2 MK OECD (2010) sformułowań dotyczących funkcji, aktywów i ryzyk ma na celu podkreślenie, że przypisując zysk do zakładu, należy uwzględniać wszystkie funkcje, aktywa i ryzyka jednocześnie, czyli nie tylko relacje pomiędzy jednostką macierzystą i zakładem, ale powinny one również dotyczyć operacji (*dealings*) pomiędzy zakładem a pozostałymi częściami przedsiębiorstwa. W przypadku przedsiębiorstw powiązanych nie ma konieczności badania jednocześnie wszystkich relacji pomiędzy przedsiębiorstwami w grupie, co stanowi istotną różnicę od sytuacji zakładu.

Podsumowując tę część rozważań, zasada *arm's length* jest rekomendowana zarówno w przypadku poprzedniego, jak i nowego brzmienia art. 7 MK OECD, w celu prawidłowego przypisania zysku do zakładu, co jest możliwe poprzez zastosowanie fikcji odrębnych podmiotów. Do zasady tej wprost odnoszą się Komentarz OECD (2008) i zaktualizowany Komentarz (2010). Praktyki stosowania zasady *arm's length* przez niektóre państwa nie były zgodne z treścią art. 7 MK OECD (2008), co spowodowało konieczność doprecyzowania brzmienia art. 7 ust. 2 i zmiany ust. 3. Nie oznacza to jednak, że dopiero od momentu wprowadzenia zmian możliwe jest stosowanie zasady *arm's length*.

³⁶ Komentarz OECD (2008), pkt 18.

6. OPERACJE Z ZAKŁADEM – ODLICZALNOŚĆ OD ZYSKU ZAKŁADU

Na wysokość zysku przypisanego do zakładu wpływają wszystkie jego działania gospodarcze, w tym transakcje z podmiotami niezależnymi, transakcje z przedsiębiorstwami powiązаныmi (do których bezpośrednio zastosowanie znajdują Wytyczne OECD) oraz operacje (*dealings*) z innymi częściami przedsiębiorstwa (zwane również operacjami wewnętrznymi)³⁷. W Komentarzu (2008) jako operacje wskazano przykładowo wewnętrzne transfery kapitału lub własności albo wewnętrzne świadczenie usług³⁸.

Jak wynika ze zaktualizowanego Komentarza OECD (2010), zapewnienie fikcji odrębności i niezależności zakładu wymaga, aby operacje wewnętrzne były traktowane w ten sam sposób jak podobne transakcje zachodzące pomiędzy podmiotami niezależnymi. Jest oczywiste, że pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą nie istnieją umowy cywilnoprawne, które pozwoliłyby bezpośrednio zidentyfikować, jakie operacje wewnętrzne wpływają na wysokość zysku zakładu. Z uwagi na to, że zakład jest częścią przedsiębiorstwa, takie operacje nie mają prawnych konsekwencji dla przedsiębiorstwa jako całości. Najprostszym sposobem rozpoznania operacji jest zatem zapis księgowy wskazujący na operację, która oznacza przeniesienie istotnych ekonomicznych ryzyk, odpowiedzialności lub korzyści wewnątrz przedsiębiorstwa, nawet jeśli nie ma ono efektu prawnego.

Trudności w identyfikacji operacji towarzyszy niespójność w interpretacji art. 7 ust. 3 MK OECD (2008)³⁹. Postanowienie to pozwala na odliczenie od zysku zakładu pewnej grupy wydatków poniesionych na cele zakładu (*expenses incurred for the purposes of permanent establishment*). Można wyróżnić dwa konkurujące ze sobą podejścia interpretacyjne. Zgodnie z pierwszym podejściem celem przepisu jest zapewnienie, by niektóre wydatki związane z działalnością zakładu mogły być odliczane. Chodzi bowiem o wydatki poniesione poza jurysdykcją, w której ustanowiony został zakład lub te rodzaje wydatków, które są ponoszone w formie zagregowanej, czyli nie są to wydatki wyłącznie na cele zakładu. Natomiast drugie podejście stanowi, że komentowany ustęp modyfikuje zasadę *arm's length*

³⁷ Komentarz (2008), pkt 17; Komentarz (2010), pkt 20.

³⁸ Komentarz (2008), pkt 17.

³⁹ Art. 7 ust. 3 MK OECD (2008): „Przy ustalaniu zysków zakładu zezwala się na odliczenie wydatków poniesionych na rzecz zakładu, w szczególności koszty ogólnego zarządu i administracyjne, niezależnie od tego, czy zostały poniesione w państwie położenia zakładu czy gdzie indziej”.

wyrażoną w ustępie 2. W efekcie tej modyfikacji zdaniem niektórych państw dopuszczalne jest na przykład, by koszty przypisane do zakładu były odliczalne, nawet jeśli są wyższe od tych, jakie zostałyby poniesione przez niezależne podmioty. Jeszcze inne państwa interpretują ten ustęp jako ograniczenie możliwości odliczenia wydatków, które w sposób pośredni dotyczą zakładu, a odliczyć można wyłącznie wydatki faktycznie poniesione (bez narzutu). Ograniczenie to dotyczy w szczególności kosztów ogólnego zarządu oraz wydatków administracyjnych wskazanych wprost w tym ustępie.

Stosownie do treści Raportu (2008)⁴⁰ oraz Komentarza (2008) celem ustępu 3 jest zapewnienie, by wydatki związane z działalnością zakładu były brane pod uwagę przy przypisywaniu zysku do zakładu, w szczególności gdy wydatki te są ponoszone poza jurysdykcją, w której ustanowiony jest zakład lub nie są ponoszone wyłącznie na rzecz zakładu. Należy przy tym podkreślić, że AOA określa, które wydatki powinny być przypisane do zakładu, ale nie determinuje, czy te wydatki (po przypisaniu ich do zakładu) są odliczalne przy wyliczeniu dochodu podatkowego. Kwestie odliczalności wydatków od dochodu stanowią bowiem domenę prawa krajowego. W konsekwencji sprawy odliczalności wydatków należy rozpatrywać w ramach postanowień umów podatkowych dotyczących niedyskryminacji⁴¹, zgodnie z art. 24 MK OECD. Natomiast rodzaj wydatków, które należy wziąć pod uwagę przy przypisywaniu zysku do zakładu, wynika z ustępu 2. Mowa jest bowiem o wydatkach, które zostałyby poniesione przez niezależny podmiot w ramach zasady *arm's length*.

W Komentarzu (2008) wskazano przykłady naliczania narzutu na koszty związane z operacjami wewnętrznymi pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą, nie przesądzając, jakoby ustęp 3 dotyczył wyłącznie operacji, za które wynagrodzenie miałyby się odbywać bez narzutu. Wielokrotnie powtórzono, że decydujące są warunki ustalone pomiędzy podmiotami niezależnymi lub z podmiotami niezależnymi. Jeśli zatem prawo krajowe dopuszcza odliczenie kosztów z operacji wewnętrznych z narzutem, postanowienia ustępu 3 w poprzednim brzmieniu nie ograniczają tego prawa.

Na przykład wydatki za usługi są szczególną kategorią. Trudność może być związana z odróżnieniem, w których konkretnie sytuacjach operacje wewnątrzgrupowe mają charakter usługi i kiedy należy nałożyć narzut, a kiedy będą miały charakter współdzielenia kosztów. Pomocne mogą być

⁴⁰ Raport (2008), pkt 290.

⁴¹ Komentarz (2008), pkt 30.

podobne świadczenia wykonywane z podmiotami zewnętrznymi⁴². Natomiast w przypadku ogólnych kosztów administracyjnych dotyczących na przykład dostępności różnego rodzaju platform dla pracowników (np. szkoleniowych, sprzedażowych), może nie być uzasadnione naliczanie narzutu⁴³.

Odmienne stanowisko przyjęto w Komentarzu (2008) w stosunku do wewnętrznego finansowania dłużnego i korzystania z wartości niematerialnych. Zostanie ono omówione szczegółowo w dalszej części artykułu. Odstępstwa dotyczące opłat licencyjnych i odsetek przyczyniły się ostatecznie do zmiany treści postanowienia ustępu 2 oraz usunięcia ustępu 3.

Konkludując, pomimo wielu aktualizacji Komentarza do ustępu 3 art. 7 MK OECD (2008) jego brzmienie sprawia problemy interpretacyjne. Możliwe są sytuacje, w których będzie dochodziło do ograniczania odliczalności narzutu na koszty wewnętrzne (zwłaszcza jeśli wynika ono z prawa wewnętrznego) przy jednoczesnym zaliczeniu narzutu do dochodu podatkowego przez drugie państwo. Zdaniem autorki taka sytuacja, wynikająca ze sprzecznej interpretacji postanowień umownych, powinna uprawniać do uniknięcia podwójnego opodatkowania w ramach międzynarodowych procedur wzajemnego porozumiewania się.

7. DLACZEGO ZAKŁAD NIE MOŻE BYĆ TOŻSAMY Z PODMIOTEM POWIĄZANYM?

Zarówno Raport (2008), jak i Raport (2010) stanowią rozbudowaną wersję interpretacji AOA. Jak wcześniej wskazano, do interpretacji wersji art. 7 ust. 1 MK OECD (2008) właściwy jest AOA, choć z pewnymi ograniczeniami. Natomiast od 2010 r. rekomendowana jest pełna wersja AOA, odpowiadająca zmienionemu brzmieniu art. 7 ust. 1–3 MK OECD (2010).

Do zakładu może być przypisany zysk, który ten osiągnąłby na zasadzie *arm's length*, gdyby był samodzielnym i odrębnym podmiotem (*distinct and separate*) wykonującym te same lub podobne funkcje w tych samych lub podobnych warunkach, określonych poprzez zastosowanie art. 7 ust. 2 MK OECD⁴⁴. Zasada *arm's length* właściwa dla przypisania zysku do zakładu w podejściu AOA została opisana w Raporcie (2008) i nieznacznie poprawiona w Raporcie (2010).

⁴² Komentarz (2008), pkt 35.

⁴³ Komentarz (2008), pkt 37.

⁴⁴ Raport (2008), pkt 69.

Jednak stosowanie zasady *arm's length* w przypadku zakładu należy odróżnić od jej wykorzystania w przypadku przedsiębiorstw powiązanych. Dla przedsiębiorstw powiązanych szczegółowe zasady jej stosowania zawarte są w Wytycznych OECD (2022) i wersjach poprzedzających. Różnice tych dwóch podejść wynikają z tego, że w relacji zakładu i jednostki macierzystej mamy do czynienia z jednym przedsiębiorstwem, a w przypadku przedsiębiorstw powiązanych z dwoma, które są przynajmniej pod względem prawnym odrębne i samodzielne. Tam, gdzie to możliwe, w przypadku zakładu AOA odnosi się do Wytycznych OECD, lecz nie bezpośrednio, ale przez analogię⁴⁵.

Raport (2008) i odpowiednio Raport (2010) wskazują na sytuacje, w których możliwe jest stosowanie Wytycznych OECD na zasadach analogii, ale – co ważniejsze – wskazano również sytuacje, w których rekomendacje dla zakładu są odmienne. Autoryzowane podejście OECD nie ma bowiem na celu osiągnięcia takiego samego wyniku na zysku w przypadku zakładu, jak w przypadku przedsiębiorstw powiązanych. Dąży ono raczej do zastosowania w przypadku operacji zakładu podobnych zasad, które dotyczą transakcji pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanimi⁴⁶.

W sytuacji zakładu przyjęto na przykład założenie, że ryzyko podąża za funkcjami. Oznacza to, że najpierw należy zidentyfikować funkcje wykonywane przez ludzi (*special people functions*, dalej: SPF), które są istotne z perspektywy ponoszenia ryzyka⁴⁷. Dopiero do tak zidentyfikowanych funkcji przyporządkować należy ryzyka, a następnie ekonomiczną własność aktywów. Na koniec, po przyporządkowaniu aktywów i ryzyk, należy przypisać odpowiedni kapitał do zakładu. W przypadku zakładu niezmiernie ważne jest zatem właściwe wyznaczenie funkcji (i ich natury), to one decydują bowiem o alokacji ryzyk, aktywów i wolnego kapitału.

W przypadku przedsiębiorstw powiązanych ryzyko przypisywane jest w drodze kontraktu, i o ile nie jest ono niezgodne ze stanem faktycznym (określonym w drodze przeprowadzonej analizy funkcjonalnej), takie przypisanie jest respektowane do celów podatkowych⁴⁸. Pewne funkcje będą miały charakter zarówno SPF, jak i funkcji związanych z kontrolą nad ryzykiem w przypadku przedsiębiorstw powiązanych, nie znaczy to jednak, że te dwa odrębne pojęcia są tożsame i mogą być używane zamiennie⁴⁹.

⁴⁵ Raport (2008), sekcja D, pkt 84.

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Raport (2010), pkt 21–27 i 68–71.

⁴⁸ Wytyczne OECD (2017), analiza sześciu kroków, pkt 1.60.

⁴⁹ Dodatkowy raport PE, pkt 40.

Identyfikacja aktywności, które można potraktować jako funkcje zakładu, jest ważna ze względu na jego specyfikę i brak odrębności prawnej od przedsiębiorstwa. Dlatego odbywa się ona poprzez wyróżnienie funkcji wykonywanych przez personel⁵⁰ (w tym personel przedsiębiorstwa oraz zakładu). Należy również ocenić, czy funkcje te są istotne, czyli czy generują zysk przedsiębiorstwa. Koncepcja funkcji wykonywalnych przez ludzi pozwala poradzić sobie z zasadniczym problemem w przypadku zakładu, a mianowicie z przypisaniem ryzyka. Wiadomo bowiem, że ryzyko co do zasady ponosi przedsiębiorstwo jako całość. Do celów podatkowych przyjmuje się jednak kolejną fikcję, pozwalającą uznać, że zakład ponosi ryzyko, jeśli funkcje istotne do poniesienia tego ryzyka są wykonywane przez personel zlokalizowany w zakładzie. W ten sposób zakład ponosi podatkowe konsekwencje przypisanego ryzyka, czyli zyski lub straty wynikające z jego materializacji (lub niematerializacji). Jeśli zatem zakład ponosi określone ryzyko, wtedy należy przypisać do niego odpowiednią wielkość kapitału, która pozwoli na poniesienie kosztów materializacji tego ryzyka oraz utrzymanie określonej zdolności kredytowej. Poziom kapitału wpływa również na zyskowność zakładu, od niego zależy bowiem proporcja kapitału, od którego odsetki będą odliczane i nieodliczane od dochodu tego zakładu.

Przypisanie aktywów do zakładu jest nieodłącznie związane z pojęciem ich ekonomicznej własności⁵¹. Ustalenie takiej własności wiąże się z problemami, które nie występują w przypadkach, w których umowy cywilnoprawne regulują własność prawną. W przypadku zakładu właścicielem prawnym aktywa pozostaje przedsiębiorstwo, którego zakład jest częścią. Poprzez zastosowanie pojęcia ekonomicznej własności dochodzi zatem do automatycznej rozdzielności ekonomicznej i prawnej własności do celów podatkowych. Takie podejście jest niemożliwe w przypadku przedsiębiorstw powiązanych, oddzielenie dwóch wskazanych własności wymaga bowiem przeprowadzenia na bazie stanu faktycznego analizy ryzyka i na tej podstawie potwierdzenie, że rzeczywiście doszło do ich rozdzielenia w relacji pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanymi.

⁵⁰ Raport (2008), sekcja D, pkt 91.

⁵¹ Pojęcie ekonomicznej własności aktywów zostało odrębnie zdefiniowane w Raporcie (2008), przypis pkt 3, na potrzeby stosowania art. 7 MK OECD i oznacza ekwiwalent własności na potrzeby podatkowe, którą posiadają odrębnie działające podmioty, łącznie z towarzyszącymi im benefitami i obciążeniami (np. prawem do dochodu przypisanego do tego aktywa – opłaty licencyjne, prawo do umarzania wartości aktywa, potencjalne korzyści i straty wynikające z amortyzacji aktywów).

Konkludując, odmiennosc relacji pomiedzy zakladem i pozostalymi czesciami przedsiebiorstwa oraz relacji pomiedzy przedsiebiorstwami powiazanymi nie pozwala na ich tozsame traktowanie podatkowe. O ile w przypadku przypisania zysku do zakladu mozliwe jest zastosowanie zasady *arm's length per analogia* do sposobu jej stosowania w przypadku przedsiebiorstw powiazanych, o tyle jednak istnieja istotne roznicze w ich stosowaniu.

8. PRZEŁOM W SPRAWIE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I DŁUGU

Wskazane różnice mają szczególnie ważny wpływ na przypisanie aktywów będących wartościami niematerialnymi oraz kapitału dłużnego. W przypadku wartości niematerialnych problem polega na tym, że najczęściej takie aktywo jest wykorzystywane symultanicznie przez różne części przedsiębiorstwa. W przypadku podmiotów powiązanych takie sytuacje będą objęte porozumieniami o podziale kosztów.

W prawie międzynarodowym w zakresie przypisywania wartości niematerialnych do zakładu do czasu przyjęcia AOA obowiązywał model alokacji kosztów z 1994 r. Jego treść stanowiła, że w przypadku zakładu nie rozpoznaje się do celów podatkowych nominalnych opłat licencyjnych⁵². Stanowisko to uzasadniano brakiem możliwości alokowania kosztów wytworzenia wartości niematerialnej wyłącznie do jednej części przedsiębiorstwa, skoro prawnym właścicielem takiej wartości jest całe przedsiębiorstwo. W takiej sytuacji koszty wytworzenia wartości niematerialnych (bez narzutu i opłat licencyjnych) powinny być przypisane do wszystkich części przedsiębiorstwa, dla których te wartości mają znaczenie. Tak samo należy postępować w przypadku strat związanych z tworzeniem tych wartości, wynikających z badań i rozwoju.

Podobne problemy związane są z przypisaniem kapitału i części odsetkowej długu do zakładu. Stosownie do brzmienia Komentarza przed 2008 zakazuje się odliczania odsetek od wewnętrznego długu⁵³, z zastrzeżeniem banków⁵⁴. W pozostałej części dotyczącej wysokości „wolnego” kapitału nie ma żadnych wskazówek.

Temat wartości niematerialnych i odsetkowej części długu wewnętrznego został omówiony w Raporcie (2008). Jednak rekomendacje zarówno dla wartości niematerialnych, jak i dla długu nie zostały w pełni odzwierciedlone

⁵² Komentarz OECD (2000), pkt 17.4.

⁵³ Komentarz OECD (2000), pkt 18.3; Raport (2008), pkt 138.

⁵⁴ Komentarz OECD (2000), pkt 19; Raport (2008), pkt 138.

w Komentarzu OECD (2008), uznano bowiem, iż wykraczają poza ówczesną treść art. 7 MK OECD (2008). W przypadku wartości niematerialnych, a w szczególności opłat licencyjnych i umów o podziale kosztów, Komentarz OECD (2008) wskazuje, że reguły dotyczące przedsiębiorstw powiązanych nie mogą zostać zastosowane w przypadku relacji pomiędzy częściami przedsiębiorstwa. Potwierdzono dotychczasowe stanowisko o braku możliwości przypisania własności do jednej części przedsiębiorstwa i w konsekwencji alokowania do niej kosztów wytworzenia wartości niematerialnej. W tej sytuacji Komentarz (2008) podtrzymuje rekomendacje, zgodnie z którymi należy alokować rzeczywiste koszty wytworzenia lub nabycia praw do wartości niematerialnych (bez narzutu lub opłat licencyjnych) pomiędzy różne części przedsiębiorstwa. Podobnie jest w przypadku strat związanych z działaniami w zakresie badań i rozwoju (np. koszty odpowiedzialności za produkt lub szkody środowiskowe)⁵⁵.

Również w przypadku odsetek Komentarz OECD (2008) podtrzymuje konsensus z lat poprzednich, zgodnie z którym odsetki od wewnętrznych przepływów pieniężnych pomiędzy zakładem a pozostałymi częściami przedsiębiorstwa nie powinny być rozpoznawane w świetle umów podatkowych, z wyjątkiem przedsiębiorstw finansowych⁵⁶. Odliczeniu podlegają wyłącznie odsetki od pożyczek, które zostały zaciągnięte przez przedsiębiorstwo i które mogą być w całości lub w części związane z działalnością zakładu⁵⁷. Wtedy taką pożyczkę i odsetki od niej należy odpowiednio w całości lub w części przypisać do zakładu. Zakład będzie uprawniony do odliczenia całości lub odpowiedniej części odsetek od tych pożyczek. I tylko dla tego rodzaju odsetek Komentarz OECD (2008) wprowadza nowe rekomendacje z Raportu (2008) w zakresie struktury kapitałowej zakładu, pozwalającej na prawidłowe określenie wysokości pożyczki zewnętrznej, od której zakład ma prawo do odliczenia odsetek. Podstawowym założeniem analizy struktury kapitałowej zakładu jest stwierdzenie, że zgodnie z zasadą *arm's length* zakład wymaga pewnej wielkości funduszy stanowiących tzw. wolny kapitał (bezodsetkowa część) oraz dług rodzący zobowiązania odsetkowe w celu prowadzenia swojej odrębnej działalności. Oznacza to, że do zakładu będą przypisane odsetki na poziomie *arm's length* wyłącznie po przypisaniu do niego odpowiedniej wielkości „wolnego” kapitału, stosownie

⁵⁵ Komentarz OECD (2008), pkt 34.

⁵⁶ Komentarz OECD (2008), pkt 41 i 42.

⁵⁷ Komentarz OECD (2008), pkt 43.

do wykonywanych funkcji, posiadanych aktywów i ponoszonego ryzyka. Raport (2008) przewiduje, że nie ma jednej właściwej wysokości „wolnego” kapitału, zgodnej z zasadą *arm’s length*. Jednak dopuszcza się co najmniej dwa podejścia pozwalające na ustalenie wyniku uznanego za zgodny z *arm’s length*, czyli podejście opierające się na faktycznej strukturze kapitałowej przedsiębiorstwa, którego częścią jest zakład, lub podejście dotyczące wyznaczenia struktury kapitałowej porównywalnych niezależnych podmiotów. Należy jednak mieć na uwadze, że dopuszczenie różnych podejść jako równie akceptowalnych może przyczynić się do powstania podwójnego opodatkowania, w tej sytuacji powinno przeważać podejście stosowane przez państwo, w którym zlokalizowany jest zakład.

W konsekwencji część AOA odnosząca się wartości niematerialnych i długu, która ma zastosowanie wyłącznie do nowego brzmienia art. 7 wprowadzonego do MK OECD od 2010 r., dotyczy rozpoznania ekonomicznej własności wartości niematerialnych poprzez odniesienie do znaczących funkcji wykonywanych przez ludzi i ponoszonych przez nich ryzyk oraz rozpoznania odliczalności odsetek od wewnętrznych operacji pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą.

Podsumowując tę część rozważań, nowe brzmienie art. 7 MK OECD (2010) dotyczy tych ustaleń AOA, które nie mogły być zastosowane do poprzedniego brzmienia komentowanego przepisu. Odstępstwa te odnoszą się w szczególności do rozpoznania, w ramach przypisywania zysku do zakładu, wewnętrznych operacji związanych z finansowaniem dłużnym zakładu (w przedsiębiorstwach niefinansowych) oraz wewnętrznych operacji związanych z korzystaniem z wartości niematerialnych. W tym celu AOA wprowadza pojęcia ekonomicznej własności aktywów, wewnętrznych operacji dotyczących finansowania długiem uprawniających do odliczalnych odsetek powyżej „wolnego” kapitału oraz ustanowienia opłat licencyjnych, które mogą być przypisane do zakładu odpowiednio jako koszt lub przychód.

9. POLSKA PRAKTYKA W ZAKRESIE ZAGRANICZNEGO ZAKŁADU

Przepisy krajowe⁵⁸ dotyczące zobowiązań podatkowych powstających w związku z działalnością zakładu w Polsce stanowią obszar niepewności podatkowej. Sytuacji tej nie poprawiły zmiany wprowadzone w 2019 r.,

⁵⁸ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.) dalej: u.p.d.o.p. oraz ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.).

które sprawiły, że polska praktyka odbiega od przyjętego przez państwa członkowskie OECD konsensusu AOA zarówno w wersji z 2008 r., jak i 2010 r. Przepisy krajowe zostaną omówione w kontekście Komentarza (2008). Jednakże wskazane problemy będą występowały również w przypadku umów podatkowych zawieranych na podstawie MK OECD (2010), czyli obecnie wyłącznie w przypadku ratyfikowanej umowy polsko-holenderskiej.

Od 2019 r. na potrzeby rozdziału dedykowanego cenom transferowym w słowniczku pojęć zdefiniowano podmioty powiązane, do których zalicza się również podatnika i jego zagraniczny zakład. W ten sposób doszło do zrównania statusu podatkowego zagranicznego zakładu i jednostki macierzystej ze statusem podmiotów powiązanych⁵⁹. W konsekwencji relacje pomiędzy podatnikiem i jego zagranicznym zakładem stanowią powiązania tożsame z tymi, jakie występują pomiędzy podmiotami powiązanymi⁶⁰.

Jak wskazano uprzednio, zrównanie statusu zagranicznego zakładu z podmiotem powiązaniem jest błędne i prowadzi do sytuacji podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania tego samego dochodu w sensie prawnym. Przykładowo w artykule zostanie omówione zagadnienie odsetek, choć skutek podatkowy będzie analogiczny w przypadku opłat licencyjnych.

W polskim porządku prawnym prawidłowość przypisania odsetek we właściwej wysokości pomiędzy podmiotami powiązanymi i prawo do ich odliczenia od dochodu uregulowane są przepisami dotyczącymi cen transferowych oraz przepisami tzw. cienie kapitalizacji⁶¹ (ze względu na obszerność zagadnienia autorka celowo pomija kwestie pierwszeństwa stosowania tych dwóch przepisów). Zgodnie z przepisami o cenach

⁵⁹ H. Litwińczuk, *Wpływ regulacji krajowych...*, s. 18.

⁶⁰ Przepis odnosi się wyłącznie do relacji pomiędzy podatnikiem i jego zakładem, nie precyzuje zatem rodzaju relacji występujących pomiędzy zakładem i innymi częściami przedsiębiorstwa niebędącymi jednostką macierzystą (np. zakładem tego samego przedsiębiorstwa, ale w innym państwie), skoro nie są one powiązane. Kwestia ta jest istotna, ponieważ cena transferowa oznacza rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań (autorka nie podejmuje w niniejszym artykule rozważań, czy rezultat finansowy należy traktować jako dochód). Skoro ustawodawca nie rozpoznał relacji pomiędzy zakładami jednego przedsiębiorstwa jako powiązań, należy wysunąć wniosek, że te relacje nie będą wpływały na dochód zakładu (ani po stronie kosztów, ani przychodów), co pozostaje w sprzeczności z umowami międzynarodowymi zawartymi przez Polskę.

⁶¹ Art. 15c u.p.d.o.p.; art. 16 ust. 1 pkt 13f u.p.d.o.p.

transferowych odsetki powinny być ustalane na poziomie zgodnym z tym, jaki ustaliłyby podmioty niezależne⁶².

W przypadku zakładu zalecany jest inny sposób postępowania. W Komentarzu (2008) wskazano, że w ramach przypisywania zysku do zakładu nie należy rozpoznawać odsetek od wewnętrznego finansowania pomiędzy jednostką macierzystą i zakładem⁶³. Ewentualne odsetki mogą wynikać wyłącznie z finansowania dłużnego faktycznie poniesionego przez przedsiębiorstwo (np. od podmiotu powiązanego lub podmiotu trzeciego). Wtedy przypisaniu podlegać będą odsetki od części finansowania zewnętrznego, które związane jest z działalnością zakładu (lub od całości, jeśli finansowanie zewnętrzne w całości dotyczy zakładu). Uznaje się, że odsetki te będą przypisane do zakładu na poziomie zgodnym za zasadą *arm's length*, po uprzednim wyliczeniu odpowiedniej kwoty przypadającej na kapitał „wolny” (czyli nierodzącej zobowiązań odsetkowych). Wyznaczenie kapitału „wolnego” jest zatem warunkiem koniecznym do ustalenia wysokości odsetek odliczalnych⁶⁴. Zachowanie zasady *arm's length* w tej sytuacji powinno gwarantować przypisanie do zakładu takiej wysokości kapitału, który zapewni możliwość realizacji funkcji, przypisania własności aktywów oraz ponoszenia ryzyka z tym związanego. Ogólnie rzecz biorąc, Komentarz (2008) i w rozszerzonej wersji Raport (2008) wskazują na dwie metody ustalania kapitału „wolnego” dla podmiotów niefinansowych⁶⁵.

Stosując przepisy krajowe zrównujące sytuację podatkową zakładu i jednostki macierzystej z podmiotami powiązanymi, podatnik ma prawo do przypisania do zakładu w Polsce odsetek od wewnętrznego długu (i na analogicznych zasadach opłaty licencyjne) oraz nie jest zobowiązany do ustalania kapitału „wolnego”. W ten sposób na podstawie przepisów

⁶² Art. 11 c ust. 1 u.p.d.o.p.

⁶³ Komentarz (2008), pkt 41 i 42.

⁶⁴ Komentarz (2008), pkt 43.

⁶⁵ Z uwagi na to, że podejścia do ustalenia wysokości wolnego kapitału mogą istotnie różnić się pomiędzy państwem goszczącym, w którym ustalono zakład, a państwem jednostki macierzystej, co potencjalnie może skutkować podwójnym opodatkowaniem, aneks potwierdza stanowisko przyjęte w Raporcie (2008). Zgodnie z tym stanowiskiem decydujące jest podejście właściwe dla państwa, w którym zlokalizowany jest zakład, o ile państwo to stosuje zasady przyjęte w Raporcie (2008) w zakresie przypisywania wolnego kapitału do zakładu, a rezultat wynikający z zastosowania tego podejścia jest zgodny z zasadą *arm's length*. Taki rezultat powinien być możliwy do uzyskania w ramach prawa krajowego, poprzez odpowiednią interpretację art. 7 i art. 23 MK OECD lub w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się dostępnej na podstawie art. 25 MK OECD.

krajowych pomniejszy dochód w Polsce⁶⁶. Jeśli jednostka macierzysta ma siedzibę w jurysdykcji, w której przepisy krajowe odpowiadają Komentarzowi (2008), nie zaliczy do przychodów odsetek od długu wewnętrznego. W ten sposób dojdzie w niektórych przypadkach do podwójnego nieopodatkowania dochodu. Sytuacja taka tworzy wyraźną korzyść dla zakładu usytuowanego w Polsce. Umowa będzie miała zastosowanie do sytuacji podwójnego opodatkowania, czyli gdy po stronie kosztowej nie doszło do odliczenia (sytuacja odwrotna w przedstawionym przykładzie, gdzie jednostka macierzysta jest pożyczkobiorcą od zakładu), a po stronie przychodowej (czyli w przypadku zakładu w Polsce) doszło do zaliczenia odsetek do przychodów. Taka sytuacja będzie miała również miejsce w przypadku podmiotu z siedzibą w Polsce (zobowiązanego do ustalenia przychodu z odsetek wewnętrznych), który ma zakład w jurysdykcji z przepisami krajowymi odpowiadającymi Komentarzowi (2008). Wtedy, w związku z powstałym podwójnym opodatkowaniem, umowa dwustronna powinna mieć zastosowanie w celu jego uniknięcia, poprzez odrzucenie obowiązku ustalenia przychodów od odsetek wewnętrznych, wynikającego z przepisów polskich.

W przypadku nowych postanowień umownych (umowa polsko-holenderska), dopuszczających wewnętrzne odliczenie odsetek, na znaczeniu zyskają kwestie prawidłowego wyliczenia dopuszczalnego poziomu zadłużenia (kwoty „wolnego” kapitału) i w konsekwencji wysokości odsetek. Zakład i jednostka macierzysta będą wyliczać część odsetkową do odliczenia według odmiennych zasad. Jeśli bowiem zakład będzie odliczał wielkość odsetek (wyliczoną tak jak dla podmiotów powiązanych) i odliczy za mało (choć zgodnie z przepisami krajowymi), to powstanie podwójne opodatkowanie. Jeśli natomiast zakład odliczy zgodnie z przepisami krajowymi dotyczącymi podmiotów powiązanych więcej, niż naliczy jednostka macierzysta, to powstanie podwójne nieopodatkowanie. Z uwagi na różnice w sposobach liczenia wysokości odsetek po stronie przychodowej i kosztowej powstaną automatycznie sytuacje podwójnego nieopodatkowania lub podwójnego opodatkowania.

⁶⁶ Nie wszystkie tego rodzaju odliczenia są kwalifikowane jako odliczenia bez opodatkowania w rozumieniu przepisów dotyczących struktur hybrydowych (por. rozdział 3a u.p.d.o.p.) obowiązujących od 2020 r.

Wprowadzone w Polsce rozwiązanie podatkowe dotyczące zrównania statusu podatkowego zagranicznego zakładu i podmiotu powiązanego ograniczają możliwości stosowania autoryzowanego podejścia OECD w zakresie przypisywania zysku do zakładu. Wskazane rozwiązanie doprowadziło do powstania zjawiska podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania dochodu. Okoliczność ta występuje, choć w różnym zakresie, w przypadku umów podpisanych przez Polskę, zawierających art. 7 zarówno w brzmieniu odpowiadającym MK OECD (2008), jak i MK OECD (2010).

Odmienność relacji pomiędzy zakładem i pozostałymi częściami przedsiębiorstwa względem relacji pomiędzy podmiotami powiązаныmi nie pozwala na zrównanie sposobu wyznaczania dochodu w tych dwóch relacjach. Pomimo że właściwe jest stosowanie w przypadku przydziału dochodu do zakładu zasady *arm's length* przez analogię do sposobu jej wykorzystania w przypadku podmiotów powiązanych, nie należy przy tym ignorować istotnych różnic w ich stosowaniu. Kluczowe rozbieżności dotyczą przypisania funkcji i ryzyk oraz „wolnego” kapitału.

Wprawdzie rozpoznanie obu relacji do celów podatkowych oparte jest na tym samym założeniu odnoszącym się do odrębności podmiotów, to jednak jego zastosowanie w obu przypadkach nie wymaga tworzenia kolejnej fikcji, jakoby zagraniczny zakład i jednostka macierzysta były względem siebie podmiotami powiązаныmi, a nawet uniemożliwia je. Rozdzielność postanowień umownych dotyczących przypisywania zysku do zakładu (art. 7 MK OECD) oraz podziału zysku pomiędzy podmiotami powiązаныmi (art. 9 MK OECD) stanowić powinna istotną przesłankę dla państw do powstrzymywania się od utożsamiania tych dwóch zagadnień.

Na koniec należy podkreślić, że już w Komentarzu (2008) znajdują się wskazówki do stosowania zasady *arm's length* w przypadku zakładu według autoryzowanego podejścia OECD. Dostosowanie treści MK OECD (2010) oraz Komentarza (2010) do pełnej wersji AOA nie oznacza, że dopiero od momentu wprowadzenia zmian możliwe jest stosowanie zasady *arm's length* w przypadku zakładu.

BIBLIOGRAFIA

- Lang M., Brugger F., *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, „Australian Tax Forum” 2008, no. 23.
- Litwińczuk H., *Wpływ regulacji krajowych o cenach transferowych na ustalenie zysku zagranicznego zakładu*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.
- OECD, *2010 Report on attribution of profits to permanent establishment*, Paris 2010, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (dostęp: 10.01.2022).
- OECD, *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, BEPS Action 7, Paris 2018, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf> (dostęp: 31.01.2022).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992*, OECD Publishing, Paris 1992, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en#page25 (dostęp: 31.01.2022).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998*, OECD Publishing, Paris 1998, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-1998_mtc_cond-1998-en#page17 (dostęp: 31.01.2022).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Publishing, Paris 2005, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2005-en
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing, Paris 2008, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing, Paris 2010, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-en
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris 2017, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
- OECD, *Report on the attribution of profits to permanent establishment*, Paris 2008, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf> (dostęp: 10.01.2022).
- OECD, *Transfer Pricing, Corresponding Adjustment and the Mutual Agreement Procedure*, Paris 1982, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_80c6517b-en#page1 (dostęp: 10.01.2022).
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris 1995, [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(95\)31&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(95)31&docLanguage=En) (dostęp: 10.01.2022).
- Weijden M. van der, *OECD Commentaries – how they affect interpretation of double tax treaties after adoption*, 2021, <https://www.debrauw.com/articles/oecd-commentaries-how-they-affect-interpretation-of-double-tax-treaties-after-adoption> (dostęp: 31.01.2022).

LIMITATION IN SCOPE OF APPLYING THE AUTHORIZED OECD APPROACH IN RESPECT TO PROFIT ALLOCATION TO THE PERMANENT ESTABLISHMENT IN POLAND

Summary. The scope of the article covers the application of the authorized OECD approach to permanent establishment with respect to double tax treaties to which Poland is a party as well as domestic provisions. The focus is on assumption introduced to domestic law since 2019 that relations between permanent establishment and its headquarter are equal to the relations between associated companies. In consequence, application of domestic provisions on permanent establishment creates situation of double taxation or double non-taxation of income.

Keywords: permanent establishment, authorized OECD approach, profit allocation, associated companies

Jacek Izydorczyk* 

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA W SPRAWACH KARNOSKARBOWYCH, DOTYCZĄCY OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH ORAZ INNYCH OBOWIĄZKÓW WZGLĘDEM TZW. INTERESU FINANSOWEGO PAŃSTWA – ZA ROK 2021

Streszczenie. Artykuł prezentuje przegląd orzecznictwa za rok 2021, dotyczący tzw. czynów podatkowych i innych obowiązków wobec tzw. interesu finansowego państwa oraz procedowania w takich sprawach (przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe; Kodeks karny skarbowy). Autor przedstawia wybrane orzeczenia w wyżej wymienionych sprawach.

Słowa kluczowe: interes finansowy państwa, czyny podatkowe, czyny karnoskarbowe, wykroczenia skarbowe, przestępstwa skarbowe, podatki, Kodeks karny skarbowy, przegląd orzecznictwa, prawo materialne karne skarbowe, procedura karnoskarbowa

* Doktor habilitowany, profesor uczelni, Katedra Postępowania Karnego i Kryminalistyki, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: jizydorczyk@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7275-8150>



Data wpływu: 4.04.2022 r. Data akceptacji: 14.06.2022 r.

© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Ustawa z dnia 10 września 1999 roku – Kodeks karny skarbowy¹ składa się z trzech części (tzw. tytułów): materialnej, procesowej oraz wykonawczej. Części procesowa i wykonawcza odsyłają niemal w pełni do procedury karnej, tj. ustawy z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego² oraz procedury wykonawczej, tj. ustawy z dnia 6 czerwca 1979 r. – Kodeks karny wykonawczy³, natomiast część materialna daje wyraz autonomiczności prawa karnego skarbowego⁴. Owa autonomiczność polega na tym, że kodyfikacja karnoskarbowa samodzielnie reguluje zasady odpowiedzialności za przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe. Prawo materialne reguluje przy tym czyny zabronione jako przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia skarbowe – to znaczy tzw. czyny:

- 1) podatkowe (art. 54–84 k.k.s.);
- 2) celne (art. 85–96 k.k.s.);
- 3) dewizowe (art. 97–106 k.k.s.);
- 4) loteryjne (art. 107–111 k.k.s.).

Prawo karne skarbowe w swej części materialnej jest oczywiście prawem karnym – choć w znaczeniu ogólnym – jako tzw. szczególne prawo karne, czyli mające określone odrębności, ale podlegające takim samym zasadom odpowiedzialności (z naczelną zasadą domniemania niewinności). Owa autonomiczność jest uzasadniona szczególnym przedmiotem ochrony, którym jest zawsze interes i porządek finansowy państwa. Dlatego właśnie prawo to pozostaje ściśle powiązane także z regulacjami ze sfery prawa finansowego – w tym zwłaszcza prawa podatkowego⁵.

Niniejszy przegląd orzecznictwa, dotyczący regulacji Kodeksu karnego skarbowego, obejmuje czyny podatkowe i inne godzące w tzw. interes finansowy państwa oraz odnosi się do procedury w sprawach wykroczeń

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408, dalej: k.k.s.

² Zob. art. 113 § 1 k.k.s., zgodnie z którym w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 534), dalej: k.p.k.

³ Zob. art. 178 § 1 k.k.s., zgodnie z którym do wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu karnego wykonawczego, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 53).

⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Kraków 2009, s. 28.

⁵ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 28–29.

skarbowych i przestępstw skarbowych (penalizowanych w Kodeksie karnym skarbowym w: rozdziale szóstym pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji”, rozdziale siódmym pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami”, rozdziale ósmym pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu” oraz rozdziale dziewiątym pt. „Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych”). Dodatkowo prezentowane i komentowane są tutaj – jakże istotne w praktyce – niektóre problemy proceduralne powstałe na tle rozpatrywanych spraw karnoskarbowych, gdzie przedmiotem postępowania była właśnie odpowiedzialność za wyżej wymienione czyny skarbowe. Niniejszy przegląd orzecznictwa sądowego jest uporządkowany według systematyki Kodeksu karnego skarbowego (bez względu na to, czy dotyczy orzeczenia sądu powszechnego, sądu administracyjnego, czy też judykatu Sądu Najwyższego).

2. SPRAWSTWO WYKROCZENIA SKARBOWEGO (ART. 1 § 1 K.K.S.)

– WYROK SĄDU APELACYJNEGO W SZCZECINIE Z DNIA 15 KWIETNIA 2021 R.,
SYGN. II AKA 225/20, LEX/EL. NR 3191485

Zgodnie z przepisem art. 1 § 1 k.k.s. odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega tylko ten, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia. Zgodnie zaś z definicją legalną (art. 53 § 3 k.k.s.) wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony przez Kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia (w roku 2022 jest to kwota 15 050 zł). Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli Kodeks karny skarbowy tak będzie stanowił. Przepis art. 1 § 1 k.k.s. określa więc podstawowe warunki odpowiedzialności karnoskarbowej⁶.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Apelacyjnego jest następująca i oczywista: w przypadku wykroczeń skarbowych nie istnieją formy

⁶ Ibidem.

zjawiskowe, jakimi są podżeganie i pomocnictwo⁷. Jak wiadomo, formy zjawiskowe są konstrukcją teorii prawa karnego, natomiast wskazane zasady odpowiedzialności w takich przypadkach są konsekwencją decyzji ustawodawcy oraz konkretnego aktu prawnego w danym państwie (np. Kodeks karny, Kodeks wykroczeń, Kodeks karny skarbowy).

W przedmiotowym orzeczeniu Sąd Apelacyjny przypomniał oczywistą zasadę, że w przypadku regulacji oraz rozstrzygnięcia ewentualnej odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe nie istnieją wyżej wymienione formy zjawiskowe. Wynika to z oczywistego faktu znacznie niższej szkodliwości społecznej takich czynów oraz specyfiki regulacji karnoskarbowej, a co za tym idzie – i konsekwencji wynikających z koniecznej reakcji karnej na taki czyn lub czyny. Nawet bowiem w przypadku przestępstw skarbowych (choć następuje tutaj recepcja przepisów Kodeksu karnego na podstawie art. 20 § 2 k.k.s. i dotyczy to właśnie tylko przestępstw skarbowych – nigdy zaś wykroczeń skarbowych⁸) – podżeganie i pomocnictwo nie są karane; ogólna regulacja tzw. sprawstwa czynów karnoskarbowych zwarta jest zaś w przepisie art. 9 § 1 k.k.s.⁹

3. TOŻSAMOŚĆ ZAMIARU JAKO PRZESŁANKA CZYNU CIĄGŁEGO
(ART. 6 § 2 K.K.S.) – WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 17 MARCA 2021 R.,
SYGN. III KK 19/21, LEX/EL. NR 3268797

Zgodnie z przepisami art. 6 §§ 1–2 k.k.s. ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe. Za jeden czyn zabroniony uważa się co najmniej dwa zachowania podjęte w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności. W zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy. Przepisy art. 6 §§ 1–2 k.k.s. regulują więc tzw. jedność czynu oraz tzw. czyn ciągły¹⁰.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Najwyższego jest następująca: uwzględniając różnicę między sformułowaniem „ten sam zamiar” oraz zwrotem „taki sam zamiar”, należy stwierdzić, że nie spełnia przesłanki

⁷ LEX/el. nr 3191485.

⁸ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 65.

⁹ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

¹⁰ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 53–58.

subiektywnej czynu ciągłego przypadek, w którym sprawca podejmuje poszczególne zachowania z nowym, pojawiającym się przed rozpoczęciem kolejnych zachowań zamiarem – w takiej sytuacji sprawca działa co prawda z takim samym zamiarem, lecz w odniesieniu do każdego zachowania innym, co wyklucza spełnienie warunku tożsamości określonego w art. 6 § 2 k.k.s.¹¹

Sąd Najwyższy w uzasadnieniu do swojego orzeczenia przypomniał przy tym, iż kluczowe znaczenie ma tutaj unormowanie przepisu art. 6 § 2 k.k.s. i zawartych tam zwrotów: „tego samego zamiaru” oraz „takiej samej sposobności”. Powołał się przy tym na literaturę przedmiotu¹², wskazując, że nie spełnia przesłanki subiektywnej czynu ciągłego przypadek, w którym sprawca podejmuje poszczególne zachowania z nowym, pojawiającym się przed rozpoczęciem kolejnych zachowań zamiarem. W takiej sytuacji – zdaniem Sądu Najwyższego – sprawca działa co prawda z takim samym zamiarem, lecz w odniesieniu do każdego zachowania innym, co wyklucza spełnienie warunku tożsamości. Z kolei „taka sama sposobność” to sytuacja mająca charakter powtarzalny i powinna ona w istotny sposób wpływać na decyzję o popełnieniu przestępstwa i sposób jego popełnienia¹³. Czyn ciągły polega na zachowaniu, które obejmuje tzw. działanie na raty, w ramach kilku zachowań tego samego zamiaru (nie: takiego samego) oraz na podejmowaniu kolejnych takich samych zachowań z wykorzystaniem tej samej (a nie: podobnej) sposobności¹⁴.

W tej konkretnej sprawie – jak stwierdził Sąd Najwyższy – oskarżony miał wprawdzie opracowany ogólny plan działania, który wdrażał „od przypadku do przypadku”, wynajmując w tym celu nowe lokale i przeznaczając je na salony gier, ale brakowało dowodów na to, że czyn polegający na urządzaniu gier hazardowych na automatach w jednym miejscu został podjęty w ramach tego samego zamiaru co w przypadku innych jego zachowań. Jak zauważył Sąd Najwyższy, oskarżony podjął zarzucane mu zachowanie w innym miejscu i o innym czasie, wynajmował lokal od innych podmiotów oraz korzystał z innych automatów do gier. Okoliczności dotyczącej uznania owej tożsamości zamiaru za zasadną – zdaniem Sądu Najwyższego – nigdy nie wolno domniemywać¹⁵.

¹¹ LEX/el. nr 3268797.

¹² Zob. cytowane tam publikacje oraz judykaty Sądu Najwyższego.

¹³ Zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

¹⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 55.

¹⁵ Szerzej zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

4. OBOWIĄZEK NAPRAWIENIA SZKODY A PRZEPADEK PRZEDMIOTÓW
(ART. 14 K.K.S.) – WYROK SĄDU APELACYJNEGO W WARSZAWIE
Z DNIA 13 LIPCA 2021 R., SYGN. II AKA 395/20, LEX/EL. NR 3218690

Zgodnie z przepisem art. 14 k.k.s., jeżeli sąd lub organ postępowania przygotowawczego określa także obowiązek, sposób lub termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów lub równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej, to powinien przy tym wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przedmiotów bądź korzyści podlegających przypadkowi. Przepis art. 14 k.k.s. formułuje więc tzw. zasadę dookreśloności terminu wykonania przez sprawcę niektórych obowiązków finansowych nakładanych na niego w postępowaniu karnoskarbowym¹⁶.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Apelacyjnego jest następująca: wobec przypadku przedmiotów bezpośrednio pochodzących z przestępstwa oraz służących do jego popełnienia wygasł obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej. Jeżeli więc taki obowiązek wygasł, to sprawca nie mógł osiągnąć żadnej korzyści z tego tytułu, że takiej należności nie zapłacił, bo takiego obowiązku nie ma. Nie wzbogacił się zatem na uchyleniu się od zapłaty należności publicznoprawnej¹⁷.

Sąd Apelacyjny przypomniał przy tym, iż przepis art. 14 k.k.s. nie jest podstawą do orzekania obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, a jedynie określa warunki, jakie należy uwzględnić przy orzekaniu również (także – według zapisu ustawowego) obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Jednak na tle tej konkretnej sprawy orzeczenie uiszczenia należności publicznoprawnej nie było w ogóle dopuszczalne. W tym zakresie sąd okręgowy nie uwzględnił bowiem treści art. 15 § 2 k.k.s. (tzw. bezwzględnego obowiązku regulowania należności publicznoprawnej¹⁸), wedle którego w razie orzeczenia przypadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów. Tak więc z uwagi na to, że w tej sprawie sąd pierwszej instancji taki przypadek orzekł, a należności publicznoprawne były związane z tymi przedmiotami – wygasł obowiązek

¹⁶ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 78.

¹⁷ LEX/el. nr 3218690.

¹⁸ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 79.

uiszczenia należności publicznoprawnej. W efekcie, gdy obowiązek ów wygasł, sprawca nie mógł osiągnąć żadnej korzyści z tego tytułu, że takiej należności nie zapłacił¹⁹.

5. WYŁĄCZENIE ORZĘKANIA O NAŁOŻENIU ODPOWIEDZIALNOŚCI POSIŁKOWEJ
(ART. 25 §§ 1–2 K.K.S.) – POSTANOWIENIE SĄDU NAJWYŻSZEGO
Z DNIA 21 KWIETNIA 2021 R., SYGN. IV KK 58/21), LEX/EL. NR 3174840

Zgodnie z przepisami art. 25 k.k.s. odpowiedzialności posiłkowej nie stosuje się wobec państwowych jednostek budżetowych, o których mowa w przepisach o finansach publicznych; odpowiedzialność posiłkowa nie obciąża spadku; odpowiedzialność posiłkowa przy tym nie wygasa: po pierwsze – w razie śmierci sprawcy skazanego po uprawomocnieniu się orzeczenia oraz po wtóre – jeżeli kary grzywny lub środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów nie wykonano z powodu nieobecności skazanego w kraju. Przepisy art. 25 §§ 1–2 k.k.s. przewidują więc tzw. ograniczenia odpowiedzialności posiłkowej oraz jej skutki²⁰.

Teza zawarta w wyżej przywołanym postanowieniu Sądu Najwyższego jest następująca: przepisy art. 25 §§ 1–2 k.k.s. ściśle określają sytuacje, w których następuje wyłączenie orzekania o nałożeniu odpowiedzialności posiłkowej. W tych przepisach nie wymieniono uruchomienia tzw. postępowania sanacyjnego (art. 310 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne²¹), odebrania dłużnikowi zarządu własnego czy też okoliczności w postaci wyznaczenia zarządcy masy sanacyjnej. Nałożenie odpowiedzialności posiłkowej ma przy tym charakter obligatoryjny²².

Sąd Najwyższy przypomniał przy okazji, iż uruchomienie postępowania sanacyjnego nie ma ponadto wpływu na sam byt prawny spółki (art. 66

¹⁹ Szerzej zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

²⁰ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 122–124.

²¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1588. Zgodnie z art. 310 otwarcie postępowania sanacyjnego nie wyłącza możliwości wszczęcia przez wierzyciela postępowań sądowych, administracyjnych, sądownoadministracyjnych i przed sądami polubownymi w celu dochodzenia wierzytelności podlegających umieszczeniu w spisie wierzytelności; koszty postępowania obciążają wszczynającego postępowanie, jeżeli nie było przeszkód do umieszczenia wierzytelności w całości w spisie wierzytelności.

²² LEX/el. nr 3174840.

ust. 1 prawa restrukturyzacyjnego). Tym samym uruchomienie względem spółki postępowania sanacyjnego nie powoduje, że przestaje ona istnieć – co oznacza, że dalej istnieje podmiot, który odniósł korzyść na skutek przestępstwa skarbowego i w efekcie nie ma wyżej wymienionego ograniczenia odpowiedzialności posiłkowej oraz jej skutków²³.

6. PRZESŁANKI PRZEPADKU KORZYŚCI MAJĄTKOWEJ (ART. 33 § 1 K.K.S.)
– POSTANOWIENIE SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 23 KWIETNIA 2021 R.,
SYGN. III KK 304/20, LEX/EL. NR 3181924

Zgodnie z przepisami art. 33 §§ 1–1a k.k.s., jeżeli sprawca osiągnął z popełnienia przestępstwa skarbowego, chociażby pośrednio, korzyść majątkową niepodlegającą przepadkowi przedmiotów określonych w art. 29 pkt 1 lub 4 Kodeksu karnego (tzw. zakres przepadku przedmiotów), sąd orzeka środek karny przepadku tej korzyści. W razie niemożności orzeczenia środka karnego przepadku korzyści majątkowej orzeka się środek karny ściągnięcia jej równowartości pieniężnej. Za korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia przestępstwa skarbowego uważa się także pożytki z rzeczy lub praw stanowiących tę korzyść. Przepis ten reguluje więc tzw. przepadek korzyści majątkowej²⁴.

Teza wskazanego powyżej postanowienia Sądu Najwyższego jest następująca: nieuiszczone należności publicznoprawne mogą być uznane za korzyść majątkową w rozumieniu art. 33 § 1 k.k.s.²⁵ Dlatego nietrafny jest pogląd (prezentowany w przedmiotowej sprawie), że nieuiszczone należności publicznoprawne nie mogą być uznane za korzyść majątkową w rozumieniu ww. przepisu (Sąd Najwyższy powołał się przy tym na liczną literaturę przedmiotu²⁶).

²³ Szerzej zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

²⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 144–150.

²⁵ LEX/el. nr 3181924.

²⁶ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

7. PRZESŁANKA ZASTOSOWANIA NADZWYCZAJNEGO OBOSTRZENIA KARY
(ART. 37 § 1 PKT 2 K.K.S.) – WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO
Z DNIA 4 STYCZNIA 2021 R., SYGN. V KK 492/19, LEX/EL. NR 3169262

Zgodnie z przepisami art. 37 § 1 k.k.s. sąd stosuje nadzwyczajne obustrzenie kary, jeżeli sprawca:

- 1) popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża;
- 2) popełnia przestępstwo skarbowe określone w art. 62 § 2 k.k.s. (tzw. wystawienie faktury lub rachunku w sposób nierzetelny lub posługiwanie się takimi dokumentami), a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest dużej wartości (tj. wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia – w roku 2022 jest to kwota 1 505 000 zł; zob. art. 53 § 15 k.k.s.);
- 3) uczynił sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu;
- 4) popełnił dwa albo więcej przestępstwa skarbowe, zanim zapadł pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, a odstępy czasu pomiędzy nimi nie są długie;
- 5) skazany za umyślne przestępstwo skarbowe na karę pozbawienia wolności lub karę ograniczenia wolności albo karę grzywny w ciągu 5 lat po odbyciu co najmniej 6 miesięcy kary pozbawienia wolności lub 6 miesięcy kary ograniczenia wolności albo po uiszczeniu grzywny wynoszącej co najmniej 120 stawek dziennych popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe tego samego rodzaju;
- 6) popełnia przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego;
- 7) popełnia przestępstwo skarbowe, używając przemocy lub grożąc natychmiastowym jej użyciem albo działając wspólnie z inną osobą, która używa przemocy lub grozi natychmiastowym jej użyciem;
- 8) przez nadużycie stosunku zależności lub wykorzystanie krytycznego położenia doprowadza inną osobę do popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwo skarbowe.

Przepis ten przewiduje więc tzw. okoliczności nadzwyczajnie obostrzające karę²⁷.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Najwyższego jest taka, że z treści art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. jednoznacznie wynika, iż niezbędną przesłanką zastosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary jest – poza innymi sytuacjami określonymi przez ustawodawcę – uczynienie przez sprawcę stałego źródła dochodu z popełnianych przestępstw (w liczbie mnogiej), a nie przestępstwa²⁸. Jednakże w przedmiotowej sprawie – jak podkreślił Sąd Najwyższy – sąd odwoławczy zignorował wyraźne brzmienie ustawy w wyżej wymienionym zakresie²⁹.

8. MATERIALNY CHARAKTER PRZESTĘPSTWA Z ART. 77 K.K.S.
– POSTANOWIENIE SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 15 STYCZNIA 2021 R.,
SYGN. III KK 321/19, LEX/EL. NR 3156190³⁰

Zgodnie z przepisami art. 77 §§ 1–3 k.k.s. płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości (zob. art. 53 § 14 k.k.s.: mała wartość to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia; w roku 2022 jest to kwota 602 000 zł), sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu (tj. pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia; w roku 2022 jest to kwota 15 050 zł), sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (czyn skarbowy tzw. nieodprowadzenia w terminie przez płatnika pobranego podatku – zmodyfikowany odpowiednik dawnego przepisu art. 98 u.k.s.³¹). Prawnym uzasadnieniem tej regulacji

²⁷ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 162–169.

²⁸ LEX/el. nr 3169262.

²⁹ Szerzej zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

³⁰ LEX/el. nr 3156190; zob. także: J. Izydorczyk, *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 r., sygn. III KK 321/19*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 59–63, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.04>

³¹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 366–367.

jest penalizowanie samego nieodprowadzenia w terminie pobranych od podatnika kwot podatku³². Przepisy art. 77 §§ 1–3 k.k.s. regulują więc tzw. nieodprowadzenie w terminie przez płatnika pobranego podatku³³.

Teza wskazanego powyżej orzeczenia Sądu Najwyższego jest następująca: „nie można skutecznie zarzucić »rażącego naruszenia prawa materialnego« w sytuacji, gdy sąd to prawo stosując, odwołuje się do jednoznacznie przyjętej w doktrynie i orzecznictwie wykładni. [...] czyn zabroniony z art. 77 k.k.s. ma charakter materialny, a to ze względu na definicję legalną zawartego w nim znamienia »nie wpłaca« z art. 53 § 29 w zw. z § 27 k.k.s.»³⁴.

W tym postępowaniu osoba odpowiedzialna za terminowe wywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych – płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁵ – nie wpłacała w terminie ustawowym³⁶ na rachunek właściwego urzędu skarbowego pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za określone miesiące. W uzasadnieniu orzeczenia Sąd Najwyższy przypomniał m.in., że zgodnie z art. 76 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³⁷ nadpłaty podatku wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych³⁸. Ponadto przypomniano, że czyn skarbowy penalizowany w art. 77 k.k.s. ma charakter materialny z uwagi na fakt, że znamień w postaci „nie wpłaca” jest definiowane ustawowo (definicja legalna) w przepisach art. 53 § 29 k.k.s. i art. 53 § 27 k.k.s.³⁹ Zgodnie z ich treścią należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania

³² Ibidem, s. 366.

³³ Ibidem, s. 365–367.

³⁴ LEX/el. nr 3156190.

³⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307.

³⁶ To jest do dwudziestego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczkę.

³⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, dalej: o.p.

³⁸ Ibidem.

³⁹ Zob. także P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017 (komentarz do art. 77 k.k.s.).

uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił (art. 53 § 27 k.k.s.) oraz przepis ten stosuje się odpowiednio do następujących określeń: „kwota niewpłaconego podatku”, „nienależny zwrot należności celnej lub umorzenie należności celnej należnej do zapłacenia”, „nienależny zwrot należności podatkowej”, „nie pobiera podatku”, „nie wpłaca w terminie podatku”, „pobraną podatek”, „pobranego podatku nie wpłaca”, „podatek” oraz „wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji” (art. 53 § 29 k.k.s.)⁴⁰. Ponadto Sąd Najwyższy zasadnie przypomniał, że przestępstwo skarbowe z przepisu art. 77 § 1 k.k.s. nie jest – jak do czasu nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego z 2005 roku – tzw. przestępstwem formalnym⁴¹.

9. ZAKRES POJĘCIA POBRANIA PODATKU (ART. 77 K.K.S.)
– WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
Z DNIA 12 LUTEGO 2021 R., SYGN. II FSK 3827/18, LEX/EL. NR 3179263

Treść wskazanego przepisu art. 77 k.k.s. została przywołana powyżej⁴². Zgodnie zaś z tezą wskazanego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego przepis art. 77 k.k.s. penalizuje samo nieodprowadzenie w terminie pobranych od podatnika kwot podatku. Przez pobranie od podatnika podatku rozumie się nie tylko fizyczne przejęcie od podatnika określonej kwoty stanowiącej część jego wynagrodzenia brutto, ale także samo potrącenie mu z wynagrodzenia kwoty należnego podatku (zaliczki na podatek). Pobranie podatku jest też czynność techniczna polegająca na takim potrąceniu, bez względu na to, czy potrącający ją płatnik ma środki finansowe na odprowadzenie pobranego podatku, działalność gospodarczą, spłatę zobowiązań, wypłatę wynagrodzeń itd.⁴³

Przedmiotowa sprawa dotyczyła skargi spółki z o.o. na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej dotyczące odmowy zawieszenia postępowania w sprawie odpowiedzialności płatnika z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził m.in., że organ podatkowy zawiesza postępowanie, jeśli

⁴⁰ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 226–227 oraz 228.

⁴¹ Szerzej zob. J. Izydorczyk, *Glosa...*, s. 59–63.

⁴² Przepisy art. 77 §§ 1–3 k.k.s. regulują tzw. nieodprowadzenie w terminie przez płatnika pobranego podatku – zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 365–367.

⁴³ LEX/el. nr 3179263.

rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Jak przypominał Naczelny Sąd Administracyjny, są więc cztery istotne elementy składające się na ustawową konstrukcję zagadnienia wstępnego⁴⁴:

- 1) musi ono powstać w toku postępowania podatkowego;
- 2) jego rozstrzygnięcie należy do innego organu lub sądu;
- 3) rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego;
- 4) istnieje zależność między rozstrzygnięciem zagadnienia wstępnego a rozpatrzeniem sprawy i wydaniem decyzji.

W przedmiotowej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że sąd pierwszej instancji prawidłowo uznał, iż związek pomiędzy postępowaniem podatkowym w zakresie odpowiedzialności płatnika z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (za 2016 r.) a postępowaniem w przedmiocie karnoskarbowej odpowiedzialności prezesa zarządu spółki, oskarżonego z art. 77 § 1 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. był jedynie związkiem faktycznym, który nie powodował konieczności powstrzymania postępowania podatkowego do czasu rozstrzygnięcia postępowania karnego. Żaden przepis ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁵ czy też art. 30 o.p. (zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta)⁴⁶ nie uzależnia rozstrzygnięcia sprawy dotyczącej odpowiedzialności płatnika z tytułu takich zaliczek od przesądzenia kwestii odpowiedzialności karnej osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązków płatnika (w tym przypadku prezesa zarządu spółki)⁴⁷.

W przedmiotowym orzeczeniu (uzasadnieniu) Naczelny Sąd Administracyjny słusznie zauważył, że inna jest specyfika (tzw. *ratio legis* regulacji) postępowania karnoskarbowego oraz inna postępowania podatkowego. Wprawdzie oba należą do tzw. prawa publicznego, ale pierwsze jest prawem karnym, gdzie obowiązuje zasada domniemania niewinności (art. 5 § 1 k.p.k.), a drugie postępowaniem administracyjnym, gdzie bada się jedynie tzw. formalizm naruszenia. Postępowanie podatkowe w przedmiotowej sprawie miało na celu określenie wysokości pobranych, a niewpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłat wynagrodzeń i świadczeń przez spółkę oraz orzeczenie o odpowiedzialności podatkowej spółki jako

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

⁴⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540.

⁴⁷ Ibidem.

płatnika za pobrane, a niewpłacone zaliczki. Podstawę prawną odpowiedzialności płatnika za niewykonanie obowiązków związanych z poborem podatków stanowi art. 30 § 1 o.p. (zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta), z kolei art. 77 k.k.s. penalizuje samo nieodprowadzenie w terminie pobranych od podatnika kwot podatku. Przez pobranie od podatnika podatku rozumie się nie tylko fizyczne przejęcie od podatnika określonej kwoty stanowiącej część jego wynagrodzenia brutto, ale także samo potrącenie mu z wynagrodzenia kwoty należnego podatku (tj. zaliczki), stąd pobraniem podatku jest też czynność techniczna polegająca na takim potrąceniu, bez względu na to, czy potrącający ją płatnik ma środki finansowe na odprowadzenie pobranego podatku, działalność gospodarczą, spłatę zobowiązań, wypłatę wynagrodzeń itp. W konsekwencji samo wypłacenie pracownikowi wynagrodzenia, po odliczeniu uprzednio obliczonego podatku lub zaliczki na podatek, stanowi pobranie podatku od podatnika. Ewentualne zaś problemy finansowe płatnika mogą być uwzględniane przy rozważaniu rodzaju i rozmiaru kary za czyn z art. 77 § 1 k.k.s.⁴⁸

10. ZACHOWANIE OBJĘTE PENALIZACJĄ PRZEPISU ART. 107 K.K.S.
– POSTANOWIENIE SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 27 LIPCA 2021 R.,
SYGN. III KK 10/20, LEX/EL. NR 3248226

Zgodnie z art. 107 k.k.s. kto wbrew przepisom ustawy lub warunkom koncesji, lub zezwolenia urzęda lub prowadzi gry hazardowe, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie; kto na terytorium RP uczestniczy w zagranicznej grze hazardowej, podlega karze grzywny do 120 stawek dziennych; jeżeli sprawca dopuszcza się czynu zabronionego (określonego w ww. § 1) w celu osiągnięcia korzyści majątkowej z organizowania zbiorowego uczestnictwa w grze hazardowej, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego (określonego w § 1 lub 2) podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Przepis ten penalizuje więc tzw. nielegalne urządzenie lub prowadzenie gier albo zakładów⁴⁹.

⁴⁸ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

⁴⁹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 459–466.

Teza wyżej wymienionego postanowienia Sądu Najwyższego brzmi następująco: nie ulega zatem wątpliwości, że prawomocne skazanie za przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s., popełnione w innym miejscu i przy użyciu innych automatów, nawet przy uprzednim przyjęciu przez sąd skazujący za przestępstwa podobne działania w warunkach czynu ciągłego (art. 6 § 2 k.k.s.), w którym czas jego popełnienia obejmuje okres popełnienia obecnie osądzanego czynu z art. 107 § 1 k.k.s., nie stanowi przeszkody w postaci powagi rzeczy osądzonej, gdyż nie jest spełniony warunek tożsamości czynów. Ponadto Sąd Najwyższy stwierdził, iż przestępstwo z nielegalnego urządzania lub prowadzenia gier albo zakładów ma charakter trwały, ponieważ polega m.in. na wywołaniu i utrzymaniu stanu przestępczego. Jednocześnie – zdaniem Sądu Najwyższego – należy pamiętać, iż jest to przestępstwo trwałe jedynie w odniesieniu do konkretnego automatu i jego lokalizacji – nie obejmuje więc wszystkich podobnych zachowań danego sprawcy na terytorium całego kraju⁵⁰.

Zdaniem Sądu Najwyższego działania oskarżonego, polegające na popełnieniu przestępstwa skarbowego z art. 107 § 1 k.k.s., będącego przedmiotem postępowania, były tożsame z przestępstwem skarbowym kwalifikowanym z art. 107 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., za które został on wcześniej skazany prawomocnym wyrokiem. Dodatkowo Sąd Najwyższy zaznaczył, że samo istnienie w obiegu prawnym wyroków dotyczących popełnienia przestępstw określonych w art. 107 k.k.s. nie oznacza, że ich wydanie doprowadzi automatycznie do powstania stanu rzeczy osądzonej w odniesieniu do wszystkich innych zachowań polegających na naruszeniu art. 107 § 1 k.k.s., które miały miejsce w wymienionym w tym wyroku okresie i w różnych miejscach. Sąd Najwyższy powołał się przy tym na liczne inne judykaty, stanowiące, że uprzednie prawomocne skazanie za przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s. w warunkach czynu ciągłego (art. 6 § 2 k.k.s.), popełnione w innym miejscu, z wykorzystaniem innych podmiotów gospodarczych, w którym czas jego popełnienia obejmuje okres popełnienia czynu z art. 107 § 1 k.k.s., co do którego jeszcze toczy się postępowanie karnoskarbowe, nie stanowi w tym późniejszym procesie przeszkody procesowej w postaci powagi rzeczy osądzonej, ponieważ nie jest spełniony warunek tożsamości czynów. Nie istnieje zatem możliwość przyjęcia konstrukcji tożsamości czynu w rozumieniu art. 6 §§ 1 i 2 k.k.s. w odniesieniu do innego, wcześniej prawomocnie osądzanego przestępstwa z art. 107 § 1 k.k.s.

⁵⁰ LEX/el. nr 3248226.

w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., popełnionego w innym miejscu i w stosunku do innego automatu. Dlatego też zachowanie osoby, która nie mając koncesji na prowadzenie kasyna, podejmuje działanie w postaci urządzania gry na automatach w różnych miejscach (miejscowościach, lokalach) i utrzymuje taki stan, stanowi każdorazowo – od strony prawnokarnej – inny czyn, podjęty z zamiarem naruszenia prawa w każdym z tych miejsc (automaty do gier eksploatowane przez podmioty mające koncesję na prowadzenie kasyna muszą być każdorazowo zarejestrowane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, co oznacza dopuszczenie automatu do eksploatacji)⁵¹.

11. PROBLEMATYKA TOŻSAMOŚCI I WIELOŚCI CZYNÓW
W ODNIESIENIU DO PRZESTĘPSTWA NIELEGALNEGO URZĄDZANIA GIER
HAZARDOWYCH NA AUTOMATACH (ART. 107 K.K.S.)
– WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W OLSZTYNIE
Z DNIA 5 MAJA 2021 R., SYGN. II SA/OL 922/20, LEX NR 3186932

Treść wskazanego przepisu art. 107 k.k.s. została przywołana powyżej⁵². Teza orzeczenia jest następująca: określone znamię czasownikowe jest ściśle związane z miejscem, w którym urządzenie gier następuje; sprawca dopuszcza się tylu odrębnych pod względem karnoprawnego wartościowania zachowań polegających na urządzaniu gier, w ilu odrębnych od siebie miejscach gry są urządzone⁵³.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wskazał na fakt, że podstawę rozstrzygnięcia stanowiły przepisy ustawy o grach hazardowych. W dniu 1 kwietnia 2017 roku weszła w życie ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw⁵⁴, na mocy której został zmieniony przepis art. 89 u.g.h, ustanawiający odpowiedzialność administracyjną podmiotu urządzającego gry. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wskazał przy tym, że dla oznaczenia podmiotu, wobec którego może być egzekwowana odpowiedzialność administracyjna za popełnienie deliktu polegającego na urządzaniu gier na automatach poza

⁵¹ Zob. art. 23a ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2009 r. Nr 201, poz. 1540), dalej: u.g.h. i uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

⁵² Przepis ten penalizuje tzw. nielegalne urządzenie lub prowadzenie gier albo zakładów – zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 459–466.

⁵³ LEX/el. nr 3186932.

⁵⁴ Dz.U. z 2017 r., poz. 88.

kasynem gry, ustawodawca używa pojęcia „urządającego gry”. Problem dotyczył tutaj tego, czy skarżący mógł być uznany za „urządającego gry” w sytuacji, gdy został on skazany prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo z art. 107 § 1 k.k.s., polegające na „prowadzeniu gier”. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził przy okazji, iż kara przewidziana w art. 107 k.k.s. ma charakter odwetowy (penalny), natomiast kara administracyjna, określona w art. 89 u.g.h., nie ma takiego charakteru (tzw. *ratio legis* regulacji). Celem sankcji administracyjnej jest przede wszystkim zastosowanie przymusu dla zagwarantowania skuteczności norm prawa administracyjnego, a tym samym zapewnienie efektywności działań administracji publicznej. Są to więc dwa zupełnie różne rodzaje odpowiedzialności w ramach prawa publicznego, którą determinują różne przesłanki. Odpowiedzialność karnoskarbowa oparta jest zawsze na zasadzie winy, którą można przypisać osobie fizycznej (czyli musi zostać w trybie określonym przez ustawę przełamana zasada domniemania niewinności z art. 5 § 1 k.p.k.), odpowiedzialność administracyjna zaś oparta jest tylko na przesłance obiektywnego naruszenia prawa (a więc na tzw. formalizmie naruszenia prawa)⁵⁵.

12. PRZESTĘPSTWO SKARBOWE Z ART. 107 § 1 K.K.S.

– WYROK WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W OLSZTYNIE
Z DNIA 11 MAJA 2021 R., SYGN. II SA/OL 907/20, LEX/EL. NR 3188231

Treść wskazanego przepisu art. 107 k.k.s. została przywołana wcześniej⁵⁶. Teza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie jest następująca: sprawca dopuszcza się tyłu odrębnych pod względem karnoprawnego wartościowania zachowań polegających na urządzaniu gier, w ilu odrębnych od siebie miejscach gry są urządzane⁵⁷.

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie, w przedmiotowej sprawie dokonano oceny zachowania osoby na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 1 i 2 u.g.h., regulującego podmioty podlegające karze pieniężnej oraz jej wysokość – zgodnie z którym karze takiej podlega urządzający gry hazardowe bez koncesji, bez zezwolenia lub bez dokonania wymaganego zgłoszenia oraz urządzający gry hazardowe na podstawie udzielonej

⁵⁵ Zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

⁵⁶ Wskazano już, że przepis ten penalizuje tzw. nielegalne urządzanie lub prowadzenie gier albo zakładów – zob. T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 459–466.

⁵⁷ LEX/el. nr 3188231.

koncesji, udzielonego zezwolenia lub dokonanego zgłoszenia, który narusza warunki zatwierdzonego regulaminu, udzielonej koncesji, udzielonego zezwolenia lub dokonanego zgłoszenia, lub prowadzi gry na automatach do gier, urządzeniu losującym lub urządzeniach do gier bez wymaganej rejestracji automatu do gier, urządzenia losującego lub urządzenia do gry. Jest to więc delikt administracyjny – jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny – polegający wyłącznie na urządzaniu gier hazardowych i nie obejmuje on prowadzenia gier. Natomiast art. 107 k.k.s. stanowi, iż sprawca „urządza i prowadzi”, przy czym żadne z tych działań nie jest ustawowo zdefiniowane, często są używane zamiennie, a ich znaczenie wymaga ustalenie prawidłowego kontekstu. Skarżący został uznany za urządzającego gry w rozumieniu wyżej wymienionych przepisów o grach hazardowych z racji podejmowania czynności, które jednoznacznie wskazywały na jego świadomy współdziałanie w działalności zabronionej. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził przy tym, iż sprawca poprzez wykonywanie czynności związanych z obsługą automatów, które służyły do prowadzenia nielegalnych gier hazardowych, czynnie współdziałał z właścicielem tych urządzeń, podejmując ryzyko związane zarówno z konsekwencjami karnymi, jak i konsekwencjami administracyjnymi. Przesłanką zaś wymierzenia kary pieniężnej jest naruszenie obowiązku prawnego wynikającego z ustawy, a nie wina sprawcy (kara ta jest nakładana w razie zaistnienia przesłanek obligatoryjnie i w stałej wysokości, tj. 100 000 zł od każdego automatu). Z kolei odpowiedzialność z art. 107 § 1 k.k.s. pozostaje bez wpływu na rozstrzygnięcie sprawy w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej na urządzającego gry, wbrew przepisom ustawy o grach hazardowych⁵⁸.

13. ZNAMIONA „TRUDNIENIA SIĘ SPRZEDAŻĄ” A „TRUDNIENIA SIĘ SPRZEDAŻĄ LOSÓW LUB INNYCH DOWODÓW UDZIAŁU W GRZE LOSOWEJ, ZAKŁADZIE WZAJEMNYM LUB GRZE NA AUTOMACIE” (ART. 110 K.K.S.)
– WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 26 KWIETNIA 2021 R.,
SYGN. IV KK 27/20, LEX/EL. NR 3232244

Zgodnie z art. 110 k.k.s. kto, nie będąc do tego uprawnionym, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej trudni się sprzedażą losów lub innych dowodów udziału w grze losowej, zakładzie wzajemnym lub grze na automacie,

⁵⁸ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

podlega karze grzywny do 360 stawek dziennych albo karze ograniczenia wolności, albo obu tym karom łącznie. Przepis ten penalizuje tzw. nielegalną sprzedaż losów loterii lub zakładu⁵⁹.

Teza wyżej wymienionego judykatu Sądu Najwyższego brzmi następująco: skoro czynność sprawcza została określona w sposób zbiorowy („trudnienie się sprzedażą”), także zawarte w tym przepisie pojęcie czynności wykonawczej należy rozumieć szeroko, obejmuje więc nie tylko sprzedaż w rozumieniu art. 535 Kodeksu cywilnego, ale też czynności towarzyszące, tj. organizacyjne, logistyczne, reklamowe itp.⁶⁰

Sprawa dotyczyła oskarżenia z przepisu art. 110 k.k.s., w którym w pierwszej instancji (przed Sądem Rejonowym) oskarżony został skazany za to, że w ustalonym okresie, w krótkich odstępach czasu, w wykonaniu tego samego zamiaru i z wykorzystaniem takiej samej sposobności, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, nie będąc do tego uprawnionym, trudnił się sprzedażą kuponów do gier losowych na zakłady. Sąd Najwyższy uznał, że (i przywołał przy tym wiele stanowisk przedstawicieli doktryny) w wyżej wymienionym przepisie określono działanie sprawcy jako „trudnienie się” sprzedażą. Pojęcia tego nie można jednak utożsamiać ze sprzedażą jako czynnością prawną określoną w przepisach Kodeksu cywilnego (art. 535 i następane). Gdyby ustawodawca chciał zrównać znamię czynności sprawczej ze sprzedażą w znaczeniu cywilistycznym, to nadałby art. 110 k.k.s. odpowiednie brzmienie, na podstawie którego karze tam przewidzianej podlegałby ten, „kto nie będąc do tego uprawnionym, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej sprzedaje losy lub inne dowody udziału w grze losowej, zakładzie wzajemnym lub grze na automacie”. Ma rację Sąd Najwyższy, że nie jest to różnica wyłącznie redakcyjna – skoro czynności czasownikowe: „sprzedaje”, „dokonuje sprzedaży”, „wykonuje działalność gospodarczą polegającą na kupnie i sprzedaży” lub „pośrednictwie w ich kupnie i sprzedaży” zostały uczynione znamieniem innych czynów stypizowanych w Kodeksie karnym skarbowym, np. z art. 62 § 4 k.k.s. (tzw. sprzedaż z pominięciem kasy rejestrującej), art. 63a § 1 k.k.s. (tzw. sprzedaż wyrobów akcyzowych bez ich uprzedniego prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy), art. 106d § 1 k.k.s. (tzw. nielegalna działalność kantorowa)⁶¹. Zresztą – co

⁵⁹ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 471–472.

⁶⁰ LEX/el. nr 3232244.

⁶¹ Ibidem.

należy tutaj przypomnieć – znamiona zawarte w ustawach prawa karnego materialnego nie podlegają żadnej wykładni poza językowym brzmieniem przepisu (!).

Dodatkowo Sąd Najwyższy zauważył, że rozumienie wyżej wymienionego znamienia nie może być również oderwane od ogółu uregulowań normatywnych dotyczących działalności, którą można zbiorczo określić jako hazardową, określonych w przepisach ustawy o grach hazardowych, które nie przewidują możliwości pośrednictwa pomiędzy organizatorem gry hazardowej a jej uczestnikiem w zakresie czynności związanych z ich urządzaniem. Czynności te są bowiem dokonywane pomiędzy podmiotem urządzającym grę hazardową a graczem (uczestnikiem gry hazardowej). Z tego względu już sama próba pośredniczenia w tych czynnościach pomiędzy urządzającym grę a graczem, poza wypadkami przewidzianymi przez ustawę o grach hazardowych, stanowi naruszenie przepisów prawa⁶².

14. SAMODZIELNOŚĆ SĄDU KARNEGO WOBEC DECYZJI PODATKOWEJ

ART. 113 § 1 K.K.S. W ZWIĄZKU Z ART. 8 § 1 K.P.K.

– WYROK SĄDU APELACYJNEGO W SZCZECINIE Z DNIA 11 MARCA 2021 R.,
SYGN. II AKA 153/20, LEX/EL. NR 3262606

Zgodnie z przepisem art. 113 § 1 k.k.s. w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednie przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej. Natomiast zgodnie z przepisem art. 8 k.p.k.⁶³ sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu; prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny są jednak wiążące. Przepis art. 113 § 1 k.k.s. reguluje więc tzw. odpowiednie stosowanie norm Kodeksu postępowania karnego w sprawach dotyczących czynów karnoskarbowych⁶⁴.

Zgodnie z tezą wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie przy ustalaniu zasad związania sądu karnego ustaleniami zawartymi w decyzjach organów

⁶² Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

⁶³ Zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, art. 1–467, Warszawa 2014, s. 82–89.

⁶⁴ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 476–481; T. Grzegorzczak, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014, s. 920–932.

skarbowych trzeba uznać zasadę samodzielności jurysdykcyjnej sądu (art. 8 § 1 k.p.k.), co jednakże nie zakazuje sądowi czynienia własnych ustaleń na podstawie decyzji administracyjnej, o ile uzna ją za dowód przydatny w sprawie. Nie można jednakże automatycznie przesądzać o związaniu sądu decyzją, gdyż nie jest to akt konstytucyjny⁶⁵.

W przedmiotowym orzeczeniu (i bardzo obszernym uzasadnieniu wraz z powołaniem się na liczne orzeczenia innych sądów) Sąd Apelacyjny w Szczecinie stwierdził m.in., że słuszny jest pogląd, iż w postępowaniu o czyny karnoskarbowe zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego obowiązuje stosownie do art. 113 k.k.s. i w tym postępowaniu nie podlega ani osłabieniu, ani dalszym wyjątkom, niż określone w art. 8 § 2 k.p.k. Sąd karny jest zatem uprawniony i zobowiązany zarazem do tego, aby samodzielnie badać kwestię istnienia zobowiązania podatkowego oraz wysokość podatku określonego decyzją organów administracyjnych. Dlatego też wydanie decyzji administracyjnej przez organy podatkowe nie wiąże sądu karnego, gdyż decyzja taka nie ma waloru konstytucyjnego w rozumieniu art. 8 § 2 k.p.k., nie stanowi zatem wyjątku od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu⁶⁶.

15. WNIESIENIE AKTU OSKARŻENIA PRZEZ FINANSOWY ORGAN POSTĘPOWANIA PRZYGOTOWAWCZEGO A BRAK SKARGI UPRAWNIONEGO OSKARŻYCIELA (ART. 155 § 1 K.K.S.) – WYROK SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 18 LISTOPADA 2021 R., SYGN. V KK 350/21, LEX/EL. NR 3272222

Zgodnie z przepisem art. 155 § 1 k.k.s. w sprawie, w której finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził śledztwo oraz w sprawie o przestępstwo skarbowe, w której prowadził on dochodzenie objęte nadzorem prokuratora, organ ten, jeżeli nie umarza postępowania, sporządza w ciągu 14 dni od zakończenia dochodzenia lub śledztwa akt oskarżenia i przesyła go wraz z aktami prokuratorowi, ze wskazaniem, jaki materiał dowodowy przedstawiono stronom podczas czynności, o której mowa w art. 154a k.k.s. (tzw. końcowe zaznajomienie z materiałem postępowania przygotowawczego), jako przekazywany do sądu wraz z aktem oskarżenia, przekazując jednocześnie prokuratorowi także ewentualne wnioski,

⁶⁵ LEX/el. nr 3262606.

⁶⁶ Zob. uzasadnienie do komentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.

o których mowa w § 7 (wniosek o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej oraz wniosek o zobowiązanie określonego podmiotu do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego zarzucanego oskarżonemu), oraz dowody rzeczowe. Przepis ten reguluje więc zasady sporządzania i wnoszenia aktu oskarżenia w sprawach karnoskarbowych⁶⁷.

Teza wyroku Sądu Najwyższego jest następująca: decyzja prokuratora o przedłużeniu czasu trwania dochodzenia prowadzonego przez finansowy organ powoduje, że postępowanie to należy traktować jako objęte nadzorem prokuratora w rozumieniu art. 155 § 1 k.k.s. Decyzja taka, jako poprzedzona obowiązkiem zapoznania się przez prokuratora z wykonanymi czynnościami i zebranyymi dowodami, ma charakter nadzorczy – co oznacza, że w konsekwencji wymusza również zatwierdzenie przez prokuratora aktu oskarżenia sporządzonego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, a następnie wniesienie go do właściwego sądu. Natomiast w przypadku, gdy ten akt oskarżenia został wniesiony przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, zachodzi negatywna przesłanka procesowa w postaci braku skargi uprawnionego oskarżyciela (art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.)⁶⁸.

Jak zauważył przy tym Sąd Najwyższy, w stanie prawnym obowiązującym po 30 czerwca 2015 roku, w którym zarówno wszczęto postępowanie przygotowawcze, jak i nastąpiło wniesienie do sądu aktu oskarżenia, przepis art. 155 § 1 k.k.s. (w wersji nadanej przez nowelizację z roku 2013) określał, że w sprawie o przestępstwo skarbowe, w której finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził dochodzenie objęte nadzorem prokuratora, organ ten sporządzał akt oskarżenia i przysyłał go wraz z aktami sprawy prokuratorowi i wskazywał, jaki materiał dowodowy ma być przekazywany sądowi. Z kolei – jak stwierdził dalej Sąd Najwyższy – z treści art. 155 § 2 k.k.s. wynika, że w takiej sytuacji akt oskarżenia zatwierdza i wnosi do sądu prokurator, wskazując w akcie oskarżenia finansowy organ postępowania przygotowawczego, który prowadził postępowanie i któremu przysługują przed sądem uprawnienia oskarżyciela publicznego. W przedmiotowej sprawie uprawnionym do zatwierdzenia i wniesienia aktu oskarżenia był więc prokurator, a nie finansowy organ postępowania przygotowawczego. Prokurator bowiem w ramach czynności nadzoru przedłużył

⁶⁷ T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, s. 630–632.

⁶⁸ LEX/el. nr 3272222.

dochodzenie i ta decyzja, jako poprzedzona obowiązkiem zapoznania się przez prokuratora z wykonanymi czynnościami i zebranymi dowodami, miała charakter nadzorczy – tym samym wymusiła także zatwierdzenie przez prokuratora aktu oskarżenia sporządzonego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, a następnie wniesienie aktu oskarżenia do sądu⁶⁹.

BIBLIOGRAFIA

- Grzegorzczuk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Kraków 2009.
Grzegorzczuk T., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, art. 1–467, Warszawa 2014.
Grzegorzczuk T., Tylman J., *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014.
Izydorczyk J., *Glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2021 roku, sygn. III KK 321/19*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.04>
Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.

REVIEW OF JURISPRUDENCE IN CRIMINAL AND FISCAL CASES REGARDING TAX OBLIGATIONS AND OTHER OBLIGATIONS IN RELATION TO THE SO-CALLED FINANCIAL INTEREST OF THE STATE (IN 2021)

Summary. The article shows a jurisprudence in criminal and fiscal cases regarding tax obligations and other obligations in relation to the so-called financial interest of the state in 2021. The review is based on the provisions of the fiscal penal code (KKS of 1999).

Keywords: taxes, fiscal penal code, KKS, criminal and fiscal cases, financial interest of the state, courts

⁶⁹ Zob. uzasadnienie do prezentowanego orzeczenia oraz wskazaną tam literaturę i orzecznictwo.



Recenzje

Bogumił Brzeziński* 

CARLOS PALAO TABOADA, *CAPACIDAD
CONTRIBUTIVA, NO CONFISCATORIEDAD
Y OTROS ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL
TRIBUTARIO, ARANZADI, CIZUR MENOR 2018,*
SS. 524

Carlos Taboada jest jednym z czołowych profesorów hiszpańskiej nauki prawa podatkowego (już emerytowanym). Książka jest zbiorem jego artykułów i esejów naukowych poświęconych różnym problemom przede wszystkim hiszpańskiego prawa podatkowego w kontekście jego koherencji z wymogami hiszpańskiej konstytucji. Jest to rodzaj podsumowania dorobku naukowego autora, jako że poszczególne opracowania powstawały na przestrzeni praktycznie całego okresu jego aktywności naukowej. Mimo tego znakomita większość przemyśleń autora 21 opracowań zawartych w recenzowanym zbiorze niewiele straciła na aktualności, co dobrze świadczy o ich poziomie naukowym. Staranna selekcja materiałów – głównie

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>



Data wpływu: 7.03.2022 r. Data akceptacji: 14.06.2022 r.

© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

pochodzących z wcześniej wydanych prac zbiorowych i z czasopism naukowych – nadała książce cechę spójności, a całość odzwierciedla nie tylko zainteresowania naukowe autora, ale daje też szerszy pogląd na hiszpańską naukę prawa podatkowego.

W części pierwszej zbioru, zatytułowanej *Zasady zdolności podatkowej i niekonfiskacyjności* [tłum. B.B.] uwagę zwraca opracowanie pt. *Apogeum i kryzys zasady zdolności podatkowej*, które prezentuje narodziny doktrynalnej koncepcji zasady zdolności podatkowej w doktrynie włoskiej (dyskusja Gianiniego z Grizzottim) i jej losy w późniejszym piśmiennictwie oraz współczesne poglądy na nią. W konkluzjach swoich rozważań autor dochodzi do wniosku, że normatywny aspekt zdolności do świadczenia podatkowego wyraża się w zasadzie równości, traktowanej w sposób bardzo ogólny, w którym zdolność do świadczenia podatkowego jawi się nie jako ideał miary równości w opodatkowaniu, ale raczej jako indyktor sytuacji ekscesywnych, gdzie niedostosowanie obciążenia podatkowego do zdolności podatkowej uzasadnia podjęcie działań naprawczych w systemie opodatkowania. Autora interesuje zresztą inny problem – to, czy zasada niekonfiskacyjności podatku nadaje się do oceny retroaktywnej legislacji podatkowej.

Część druga zbioru, zatytułowana *Zasada legalizmu, dochody publiczne i relacja między ustawami oraz przepisami podustawowymi w sprawach podatkowych*, poświęcona jest różnym aspektom funkcjonowania zasady legalizmu w prawie podatkowym. Tutaj analizy niemieckiego i włoskiego systemu prawa podatkowego prowadzą autora do tezy o względnym charakterze tej zasady w obu systemach (do podobnej konkluzji dochodzi także autor w odniesieniu do systemu hiszpańskiego). Obserwowane jest tu przesuwanie się regulowanej materii z obszaru ustawy do obszaru przepisów wykonawczych, a ponadto wzrost znaczenia rozmaitych dokumentów o pozornie objaśniającym czy nawet tylko informacyjnym charakterze, ale z tendencją do uznawania ich – przynajmniej przez administrację podatkową – za składnik systemu prawa podatkowego.

W innym z opracowań zamieszczonych w tej części autor zwraca uwagę na rosnącą w Hiszpanii liczbę opłat publicznych, podatków celowych oraz innych płatności o charakterze parafiskalnym, co ma w zamyśle – jego zdaniem – zaciemniać obraz rosnącego poziomu fiskalizmu w państwie.

Część trzecia zbioru nosi nazwę *Pozycja prawna podatnika* i zawiera opracowania temu poświęcone. Autor pisze tu m.in. o układaniu relacji między podatnikiem a administracją podatkową i o charakterze prawnym tych relacji.

Najkrótsza, czwarta część zbioru, zatytułowana *Normy lokalnego prawa podatkowego*, zawiera tylko jedno opracowanie poświęcone kwestii badania konstytucyjności lokalnych przepisów podatkowych. Analiza prowadzona jest tu w specyficznym kontekście autonomii poszczególnych regionów Hiszpanii z jednej strony i potrzeby utrzymania względnej spójności systemu prawa z drugiej.

Część piąta zbioru – *Inne zagadnienia* – zawiera m.in. rozważania na temat oceny przez Trybunał Konstytucyjny Królestwa Hiszpanii rozwiązań podatkowoprawnych determinujących pozycję rodziny w tym prawie, a także niebezpiecznych w istocie rzeczy tendencji ograniczania zakresu tajemnicy zawodowej prawników obsługujących klasę podatników czy miejsca i roli Ordynacji podatkowej we współczesnym systemie prawa podatkowego i realiach, w jakich on funkcjonuje. Uwagę zwraca tu też artykuł poświęcony zakazowi samooskarżenia jako składnikowi systemu praw człowieka oraz praktycznym aspektem tego zakazu w systemie prawa podatkowego.

Jak już wspomniano, opracowanie zawiera prace już wcześniej publikowane. Pewną niezręcznością, a może nawet błędem redakcyjnym jest to, że wcześniejsze miejsca publikacji zostały we wstępnych partiach książki wskazane *en bloc*, ale bez powiązania źródła pierwotnego (tu wskazano nawet strony, na których znajdował się materiał) z materiałem ponownie wykorzystanym. Tak więc podano precyzyjnie źródło publikacji, tyle że nie wiadomo, co tam konkretnie się znajdowało. Trudno przypuszczać, że ukrytym celem było zniechęcenie czytelnika do sięgania do pierwotnych źródeł publikacji tekstów. Tak renomowanemu wydawnictwu jak hiszpańskie Aranzadi (we współpracy z Thompson Reuters) potknięcia tego rodzaju nie powinny się przytrafiać.

